

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Вищого навчального закладу Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»
18 квітня 2019 року № 88-Н

Форма № П-4.04

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСІЛКИ
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»**

Інститут економіки, управління та інформаційних технологій
Форма навчання заочна
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

Допускається до захисту

Завідувач кафедри _____ доц. В.А. Кулик
«___» листопада 2019 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

на тему: «Облік і аудит виробничих запасів підприємства»

(за матеріалами ПП «Екощит», м. Харків)

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

за освітньою програмою «Облік і аудит»

ступеня «магістр»

Виконавець роботи Кобилка Марина Станіславівна

_____ 26.11.2019 р.

Науковий керівник к.е.н., доцент Прохар Наталія Вікторівна

_____ 26.11. 2019 р.

Полтава – 2019

ВСТУП

Важливим чинником успішного функціонування підприємств є ефективність використання виробничих запасів як невід'ємної складової безперервності виробничих процесів. Підприємство самостійно визначає їх потрібну кількість для виробництва продукції. У такому контексті виникає необхідність розроблення дійового механізму, здатного координувати процеси обліку й аудиту надходження, наявності, використання та вибуття виробничих запасів. Призначення даного механізму полягає у відображенні процесів забезпечення виробничими запасами, застосуванні такого методу оцінки вартості виробничих запасів, який найкраще відповідає обліковій політиці підприємства.

У працях відомих вітчизняних вчених, зокрема: М.Т. Білухи, В.П. Бондаря, Ю.В. Бондар, Ф.Ф. Бутинця, Ю.А. Вериги, С.Ф. Голова, Н.І. Гордієнко, В.М. Жука, О.В. Карпенко, Г.Г. Кірейцева, В.Г. Лінника, Ю.І. Мізік, Л.В. Нападовської, Н.М. Проскуріної, І.Б. Садовської, В.В. Сопка, Л.К. Сук, Н.М. Ткаченко, О.В. Харламової, Н.В. Хоменко, М.Г. Чумаченка, В.О. Шевчука та інших досліджено широке коло питань, пов'язаних з методичними підходами до організації обліку й аудиту раціонального використання виробничих запасів. Разом з тим, значне коло питань як у теоретико-методичному, так і в практичному сенсі щодо обліку й аудиту виробничих запасів на підприємствах залишаються не розкритими. Не чітко опрацьована на даний час система нормування виробничих запасів за цільовим призначенням; має місце невідповідність вимогам нормативно-правової бази тощо.

Мета дипломної роботи полягає в удосконаленні теоретичних та практичних положень з організації і методики обліку та аудиту виробничих запасів на підприємствах.

Відповідно до визначеної мети в роботі поставлено такі завдання:

- з'ясувати економічну сутність, класифікацію, порядок визнання та оцінки виробничих запасів;
- дослідити значення і завдання обліку та аудиту виробничих запасів;
- навести характеристику фінансово-господарської діяльності в ПП «Екощит» та постановки облікової роботи;
- розглянути документальне оформлення надходження та вибуття виробничих запасів та звітність матеріально-відповідальних осіб;
- вивчити синтетичний та аналітичний облік виробничих запасів, порядок оподаткування операцій з ними та відображення у фінансовій звітності підприємства;
- обґрунтувати шляхи удосконалення обліку виробничих запасів з використанням комп'ютерних технологій ;
- розглянути особливості планування аудиту виробничих запасів;
- дослідити особливості методики аудиторської перевірки виробничих запасів підприємства;
- визначити типові посилки в обліку виробничих запасів та порядок узагальнення результатів аудиту.

Суб'єктом дослідження є Приватне підприємство «Екощит».

Об'єктом дослідження є господарські операції, що призводять до відображення в обліку виробничих запасів на підприємстві, підтвердження їх достовірності за результатами аудиторської перевірки.

Предметом дослідження є комплекс методичних та організаційних положень з обліку й аудиту виробничих запасів на підприємстві.

Методологічною основою роботи є принципи діалектичної логіки та системного підходу до вирішення проблемних завдань з обраного напрямку дослідження. Теоретичні і прикладні розробки базуються на положеннях бухгалтерського обліку, економічного аналізу, а також на використанні загальнонаукових методів, а саме, аналізу і синтезу – при дослідженні організації та методики обліку й аудиту виробничих запасів; порівняльних характеристик – при аналізі фінансово-господарської діяльності підприємства,

а також методи групування, деталізації, вибіркового та власне спостереження – при визначенні напрямів удосконалення обліку та аудиту виробничих запасів.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативно-правові документи, довідкові, інструктивні, методичні матеріали, періодичні видання, матеріали науково-практичних конференцій, фінансова звітність підприємства.

Наукова новизна одержаних результатів дослідження полягає в теоретичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних із удосконаленням обліку й аудиту виробничих запасів підприємства, а саме: удосконалення сутності виробничих запасів; узагальнення ознак їх класифікації; розробка плану й програми аудиту виробничих запасів, тесту внутрішнього контролю.

Практична цінність проведеного дослідження полягає у застосуванні в практичній діяльності ПП «Екоцит» рекомендацій щодо вдосконалення обліку й аудиту виробничих запасів.

Практичне значення одержаних результатів дослідження полягає у застосуванні розроблених науково-методичних підходів, пропозицій з удосконалення обліку й аудиту виробничих запасів з метою раціонального їх використання на підприємствах.

За результатами написання дипломної роботи опубліковано тези «Системи обліку виробничих запасів: практичні аспекти застосування у вітчизняній та міжнародній практиці» в збірнику тез доповідей ПДАА за результатами IV Всеукраїнської науково-практичної конференції «Проблеми обліково-аналітичного забезпечення управління підприємницькою діяльністю», 24.10.2019 р. м. Полтава).

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

1.1. Економічна сутність, класифікація, порядок визнання та оцінка виробничих запасів

Поява в науковій термінології тих чи інших понять носить об'єктивний характер, в основі якого лежить узагальнення багаторічної практики. Виробничі запаси – це важлива економічна та облікова категорія, невід'ємна умова функціонування будь-якого підприємства. В Україні визначення терміну «запаси» наведено у П(С) БО 9 «Запаси» від 20.10.1999 р. № 246 [63], відповідно до п. 4 якого запаси – активи, які утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством / установою. Запаси підприємства включаються до складу активів.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV [72], активи – це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому. Необхідно відзначити, що крім П(С)БО 9 «Запаси» в Україні існують інші нормативні документи, спрямовані на регулювання обліку запасів (табл. 1.1).

Провівши огляд нормативних документів у табл. 1.1 робимо висновок, що на відміну від П(С)БО 9 «Запаси» від 20.10.1999 р. № 246 [63], який не пропонує чіткого та одзначного тлумачення терміну «виробничі запаси» для цілей бухгалтерського обліку, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від

30.11.1999 р. № 291 [59] конкретно вказує на їх склад та перелік матеріальних цінностей, що мають обліковуватися як виробничі запаси підприємства.

Таблиця 1.1

**Нормативно-правове регулювання обліку запасів підприємства
[авторське узагальнення]**

Джерело	Визначення
П(С)БО 16 «Витрати» [65]	Визначає склад собівартості продукції. У п. 12 стандарту визначено, що до складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів [45]	Для цілей бухгалтерського обліку запаси включають: сировину, основні й допоміжні матеріали, паливо, запасні частини, напівфабрикати, тару (строк корисного використання якої не більше одного року), тарні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва, адміністративних потреб та збуту; незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів; готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором, встановленим стандартам або технічним умовам тощо; товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу; малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року; поточні біологічні активи, якщо вони оцінені за П(С)ЮО 9 «Запаси»; продукцію сільського і лісового господарства після її первісного визнання; інші запаси. Також розкривається документальне оформлення руху запасів, їх визнання та оцінка, порядок формування первісної вартості запасів, методи оцінки запасів при їх вибутті тощо
План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [59]	Передбачено рахунок 20 «Виробничі запаси», який призначено для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировина й матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва

Одночасно з цим такі рахунки, як 22 «Малоцінні та швидкозношувані

предмети» та 25 «Напівфабрикати» відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. № 291 [59] не включається до складу виробничих запасів, а обліковуються окремо. У Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20.10.1999 р. № 246 [63] підкреслюється участь виробничих запасів у всіх видах діяльності, що також характеризує «виробничі запаси» як важливий об'єкт управління на усіх стадіях господарської діяльності, що знайшло віддзеркалення і в економічній літературі.

Таким чином, виникає не зрозуміла суперечність у нормативно-правових актах: згідно з Планом рахунків термін «запаси» ширший за термін «виробничі запаси». Одночасно з цим, ми погоджуємося з думкою авторів [57], які вважають, що поділ запасів на сировину, матеріали, паливо тощо досить умовний, тому що в межах одного підприємства те, що вчора було придбано як товари, завтра може стати сировиною або матеріалами, і навпаки. Наприклад, будівельні матеріали можуть стати паливом, а паливо сировиною залежно від видів діяльності, які здійснює підприємство, тобто це залежить не від якісних характеристик, джерела надходження або інших показників, а виключно від призначення запасів. Тим більше, що один і той же вид запасу може бути одночасно, наприклад, і матеріалом, і паливом. У цьому випадку їх відносять до тих або інших видів запасів за ознакою переваги використання на конкретному підприємстві. Проте, ми дотримуємося тієї позиції, що для цілей ефективного інформаційного забезпечення керівництва підприємства інформацією про склад, структуру, вартість та рух саме виробничих запасів до їх складу доречно віднести ті запаси, перелік яких запропоновано в Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. № 291 [59].

На нашу думку, такий підхід якнайповніше відповідає функціональному призначенню виробничих запасів. Найпоширенішою характеристикою «виробничих запасів» до введення національних Положень (стандартів) було наступне: виробничі запаси – це «...засоби, що знаходяться на складах

споживачів, виробництва, призначені для виробничого споживання, але що ще не вступили у виробничий процес» [60, с. 69]. Це визначення не зовсім прийнятне при віддзеркаленні використання цього об'єкту, оскільки при цьому також робиться акцент на зберіганні ресурсів.

Проаналізувавши погляди сучасних економістів на економічну категорію «виробничі запаси» (табл. 1.2), можна зауважити, що, наприклад, у роботах О.М. Рибалко [82] не відображаються джерела покриття витрат на виробничі запаси. У роботах А.А. Оглобіна [56] виробничі запаси розглядаються з точки зору витрат підприємства на їх придбання, що нівелює таку характерну особливість запасів, як частина оборотних активів підприємства. Такі економісти, як В.В. Іваниєнко [26] і А.А. Шомштейн [102] розглядають виробничі витрати як сукупність певних видів сировини і матеріалів, проте, не вказують на терміни їх споживання та джерела фінансування.

Таблиця 1.2

Характеристика виробничих запасів [авторське узагальнення]

Автор	Визначення
П.С. Безруких [2, с. 258]	Під виробничими запасами розуміють різні речові елементи виробництва, що використовуються в якості предметів праці у виробничих та інших господарчих процесах.
І.А. Бланк [4, с. 133]	Запаси товарно-матеріальних цінностей - виробничі запаси (запаси сировини, матеріалів і напівфабрикатів) і запаси готової продукції.
В.М. Бойко [5, с. 64]	Під виробничими запасами розуміють засоби виробництва, що надійшли на підприємство і ще не використовуються у виробничому процесі.
А.Б. Борисов [7, с. 351]	Виробничі запаси являють собою сукупність усіх матеріалів, які має підприємство, частина оборотних засобів підприємства, які ще не включені у процес виробництва, але надійшли на робочі місця.
М.О. Виноградова [13, с. 313]	Виробничі запаси – активи, які використовуються для подальшого продажу, використання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством.
Ю.А. Верига [9]	Виробничі запаси – матеріали, паливо, запасні частини, насіння, корми, а також малоцінні і швидкозношувані предмети. Виробничі запаси беруть участь у виробництві і використовуються впродовж операційного циклу.

Продовж. табл. 1.2

Автор	Визначення
В.В. Іванишко [26, с. 52]	Виробничі запаси – це матеріальні ресурси, що знаходяться на складах фірми (сировина, матеріали, покупні напівфабрикати, що комплектують вироби, паливо і пальне, тара і тарні матеріали, запасні частини для ремонту, інструменти та ін.), призначені для виробничого споживання, але що ще не поступили у виробництво.
Н. Кузик [36, с. 115]	Виробничі запаси вважає частиною оборотних засобів підприємства. Визначає, що до їх складу входить сировина, матеріали, матеріали та швидкозношувані предмети, незавершене виробництво, готова продукція та товари для перепродажу.
Р.В. Кружкова, В.А. Даєнічева [35, с. 105]	Під виробничими запасами розуміють матеріальні цінності, що знаходяться на складі підприємств виробничої сфери і призначені для подальшого використання; товарні запаси – матеріальні цінності, які знаходяться на складі, але призначені для продажу, але обидва види запасів представляють собою складські запаси.
А.А. Оглобін [56, с. 31]	Виробничі запаси – сплачені споживачем сировина, матеріали, покупні напівфабрикати, що не вступили ще у виробничий процес.
О.В. Лиши- ленко [43, с. 74]	Під виробничими запасами розуміє запаси засобів виробництва, які знаходяться на складах суб'єкта господарювання і необхідні для забезпечення безперервного виробничого процесу, причому це лише ті предмети праці, які ще не задіяні у процесі виробництва і зберігають свою натурально-речову форму.
Т. О. Мулик [51, с. 49]	Під виробничими запасами розуміє накопичені ресурси, що перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва.
В. Стівенсон [85, с. 156]	Під матеріально-виробничими запасами розуміє «резерв матеріальних цінностей підприємства».
Є. Ю. Шара [98, с. 114]	Виробничі запаси є матеріальними оборотними активами підприємств, є головною умовою здійснення необхідного виробничого процесу.
А.А. Шомштейн [102, с. 29]	Виробничі запаси – сировина, матеріали, напівфабрикати та ін., що поступили на склади підприємства, тобто виробництва, що вступили в сферу, але що ще не знаходяться в процесі виробничого споживання
Р.Б. Чейз, Н.Дж. Еквілайн та Р.Ф. Якобс [96, с. 469]	Підрозділяють виробничі запаси на сировину, готову (кінцеву) продукцію, комплектуючі, допоміжні матеріали і незавершене виробництво.

Дані табл. 1.2 свідчать, що Є.Ю. Шара не розкриває економічну природу виробничих запасів, а вважає їх частиною оборотних активів і чинником виробничого процесу [98, с. 114]. В.М. Бойко вважає виробничими запасами засоби виробництва, які ще не використані у виробничому процесі, проте, таке визначення, на нашу думку, є досить узагальненим і не дає можливість чітко відокремити виробничі запаси у структурі активів підприємства [5, с. 64].

А.Б. Борисов пропонує вважати виробничими запасами частину оборотних засобів підприємства, які ще не використані, проте надішли на робочі місця [5, с. 64].

На нашу думку таке визначення має досить обмежені критерії, тому що не зрозуміло, яким чином класифікувати запаси, які зберігаються на складі для виробничих потреб. У той же час, Р.В. Кружкова, В.А. Даєнічева [35, с. 105] виробничими запасами вважають саме запаси на складах підприємства і також не має вказівок стосовно термінів використання запасів та джерел використання. Досить ґрунтовним, на наш погляд, є визначення виробничих запасів від Ю.А. Вериги та інших [9], які вказують на склад та терміни використання виробничих запасів, проте, у їх визначенні також відсутні рекомендації стосовно джерел відшкодування витрат на їх придбання.

Проведені дослідження показують, що окремі автори до виробничих запасів, як частини предметів праці не відносять малоцінні швидкозношувані предмети та незавершене виробництво. Така відмінність у трактуванні свідчить про те, що розкриття суті будь-якої економічної категорії залежить від вибраного підходу до її визначення. Отже, на нашу думку, для цілей бухгалтерського обліку тлумачення терміну «виробничі запаси», як облікової категорії має містити такі основні моменти, як визначення термінів і напрямків використання, а також джерел відшкодування вартості виробничих запасів.

Таким чином, ми пропонуємо використовувати наступне уточнене визначення: виробничі запаси – це частина матеріальних ресурсів підприємства, які представляють собою сукупність предметів праці, які знаходяться на підприємстві у вигляді сировини, матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих, палива, тари і тарних матеріалів, будівельних матеріалів, запасних частин та інших матеріалів, що складають матеріальну основу продукції підприємства, надають їй необхідних якостей, приймають участь у виробництві протягом одного виробничого циклу і повністю переносять свою вартість на вартість готової продукції. На відміну від існуючих визначень, запропоноване поняття «виробничі запаси» підкреслює матеріальну та витратну

природу виробничих запасів, одночасно з цим відокремлює їх від сукупних матеріальних ресурсів підприємства, визначає джерела відшкодування їх вартості.

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» від 20.10.1999 р. № 246 [63], для цілей бухгалтерського обліку запаси включають:

- сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, розподілу, передачі, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;
- незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів;
- готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, в установі, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;
- товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством чи установою з метою подальшого продажу;
- малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;
- поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються П(С)БО 9 «Запаси», сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання.

У виробничому процесі використовують велику кількість запасів. Вихідним моментом побудови їх обліку є класифікація (табл. 1.3).

Наведена класифікація запасів забезпечує виконання основних завдань обліку та контролю (аудиту) запасів, серед яких: раціональне визначення одиниці обліку запасів та формування номенклатури-цінника; організація складського господарства; ☐ достовірне визначення первісної вартості запасів; визначення умов переоцінки запасів та методів їх оцінки при вибутті; відображення на рахунках операцій з руху запасів, визначення їх залишків.

Таблиця 1.3.

Класифікація запасів підприємства [авторське узагальнення]

№ з/п	Класифікаційні групи	Вид запасів	Характеристика
1	За призначенням і причинами утворення	Постійні	Частина виробничих і товарних запасів, що забезпечують безперервність виробничого процесу між двома черговими поставками
		Сезонні	Запаси, що утворюються при сезонному виробництві продукції чи при сезонному транспортуванні
2	За місцем знаходження	Складські	Запаси, що знаходяться на складах підприємства
		У виробництві	Запаси, що знаходяться в процесі обробки
		В дорозі	Продукція, що відвантажена споживачу, і ще ним не отримана, знаходиться в дорозі
3	За рівнем наявності на підприємстві	Нормативні	Запаси, що відповідають запланованим обсягам запасів, необхідним для забезпечення безперебійної роботи підприємства
		Понаднормові	Запаси, що перевищують їх нормативну кількість
4	За наявністю на початок і кінець звітного періоду	Початкові	Величина запасів на початок звітного періоду
		Кінцеві	Величина запасів на кінець звітного періоду
5	Відносно до балансу	Балансові	Запаси, що є власністю підприємства і відображаються в балансі
		Позабалансові	Запаси, що не належать підприємству, і знаходяться у нього через певні обставини
6	За ступенем ліквідності	Ліквідні	Виробничі та товарні запаси, що легко перетворюються на грошові кошти у короткий термін і без значних втрат первісної вартості таких запасів
		Неліквідні	Виробничі та товарні запаси, які неможливо легко перетворити на грошові кошти у короткий термін і без значних втрат первісної вартості таких запасів
7	За походженням	Первинні	Запаси, що надійшли на підприємство від інших підприємств і не підлягали обробці
		Вторинні	Матеріали та вироби, що після первинного використання можуть застосовуватися вдруге у виробництві (відходи виробництва)
8	За обсягом	Вільні	Запаси, що знаходяться у надлишку на підприємстві
		Обмежені	Запаси, що знаходяться в обмеженій кількості на підприємстві
9	За сферою використання	У сфері виробництва	Запаси, що знаходяться у процесі виробництва (виробничі запаси, незавершене виробництво)
		У сфері обігу	Запаси, що знаходяться у сфері обігу (готова продукція, товари)

Продовж. табл. 1.3

№ з/п	Класифікаційні групи	Вид запасів	Характеристика
		У невиробничій сфері	Запаси, що не використовуються у виробництві
10	За структурою і складом	Запаси виробничі (предмети та засоби праці)	Запаси сировини, основних і допоміжних матеріалів, напівфабрикатів власного виробництва, купівельних напівфабрикатів, комплектуючих виробів, палива, запчастин, тари і тарних матеріалів, МШП
		Запаси незавершеного виробництва (предмети праці)	Частина продукції, що не пройшла всіх стадій обробки та не прийнята відділом технічного контролю
		Запаси готової продукції (продукти праці)	Продукція, закінчена виробництвом, що прийнята відділом технічного контролю і знаходиться на складі
		Запаси товарні (продукти праці)	Товари, що знаходяться у сфері обігу, а також продукція, що знаходиться в дорозі

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» від 20.10.1999 р. № 246 [63], запаси визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство чи установа отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.

Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства чи установи за первісною вартістю, яка включає (додаток И):

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству чи установі;
- транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів). Сума

транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітнього місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітнього місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць;

– інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях, а саме прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства чи установи на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів.

У разі, якщо на момент оприбуткування запасів неможливо достовірно визначити їх первісну вартість, такі запаси можуть оцінюватися та відображатися за справедливою вартістю з наступним коригуванням до первісної вартості [63].

Методика оцінки запасів при їх вибутті також встановлена П(С)БО 9 «Запаси» від 20.10.1999 р. № 246 [63], та при цьому підприємство має право вибору методу оцінки при вибутті цих об'єктів.

Виходячи із джерел наукової інформації, найбільше дискусії точаться щодо питання оцінки запасів при їх вибутті, який із методів оцінки краще застосовувати в практиці того чи іншого підприємства, залежно від того, який видом діяльності займається суб'єкт господарювання, який ефект намагається одержати підприємство в результаті провадження основної діяльності (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Методи оцінки запасів при їх вибутті [63]

Оцінка	Сутність
За ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці продукції	Оцінюються запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють одне одного
За середньозваженою собівартістю	Оцінка проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів
За собівартістю перших за часом надходження запасів	Оцінка базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом
За ціною продажу	Оцінка заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього проценту торговельної націнки товарів
За нормативними витратами	Полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих

Насамперед, необхідно зазначити, що відповідно до діючого законодавства з питань обліку запасів, зокрема П(С)БО 9 «Запаси» [63], їх оцінка при вибутті може здійснюватися за одним із методів: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу. Переваги та недоліки методів оцінки вибуття виробничих запасів представимо у табл. 1.5.

Таким чином, виробничі запаси є важливим об'єктом обліку. Для цілей бухгалтерського обліку тлумачення терміну «виробничі запаси», як облікової категорії, має містити такі основні моменти, як визначення термінів і напрямків використання, а також джерел відшкодування вартості виробничих запасів.

Таблиця 1.5

Переваги та недоліки методів оцінки вибуття виробничих запасів [?]

Метод	Сутність	Джерело
Середньозваженої собівартості		
Переваги	Простота та доступність цього методу дозволяють широко застосовувати його на практиці. Водночас, слід мати на увазі, що використання методу за умов щоденного надходження та використання виробничих запасів у великих обсягах (наприклад, на промислових підприємствах) може бути неефективним та досить трудомістким	[98]
Метод ідентифікованої собівартості		
Переваги	Метод ідентифікованої собівартості є незамінним, якщо на підприємстві використовуються запаси великої вартості або такі, що не можуть бути взаємозамінні	[98]
	Позитивною характеристикою методу ідентифікованої собівартості є той факт, що це єдиний спосіб, при якому суміщаються фізичні і вартісні обороти матеріально-виробничих запасів, тобто при використанні цього методу рух вартості запасів співпадає з їх фізичним рухом	[90]
Недоліки	Даний метод недоцільно використовувати при наявності на підприємстві великої кількості запасів та значній різноманітності їх номенклатури	[98]
	Можливість застосування цього методу обмежена через різноманітність номенклатури і велику кількість однакових запасів. Іншою небажаною рисою цього методу є можливість маніпулювання сумою прибутку, роблячи суб'єктивний вибір, який запас використати в певний період часу	[90]
Недоліки	Для більшості підприємств цей метод неприйнятний через складність і непрактичність відслідковувати придбання і використання (продаж) конкретних одиниць кожного найменування запасів.	[90]
Метод ФІФО		
Переваги	Даний метод забезпечує майже повне співпадання руху вартості з фізичним рухом запасів; використання методу ФІФО максимально наближує вартість запасів до поточної ринкової вартості; метод послідовний та об'єктивний; метод запобігає можливостям маніпулювання сумою прибутку.	[90]
Недоліки	Недоліком застосування методу ФІФО є те, що в період інфляції він забезпечує наявність невинуватено завищеної суми прибутку. Це пояснюється тим, що при зростанні цін на запаси підприємство підвищує реалізаційну вартість продукції, не враховуючи, що вона була виготовлена з матеріалів, які були придбані до моменту росту цін	[90]

Тому, виробничі запаси – це частина матеріальних ресурсів підприємства, які представляють собою сукупність предметів праці, які знаходяться на

підприємстві у вигляді сировини, матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих, палива, тари і тарних матеріалів, будівельних матеріалів, запасних частин та інших матеріалів, що складають матеріальну основу продукції підприємства, надають їй необхідних якостей, приймають участь у виробництві протягом одного виробничого циклу і повністю переносять свою вартість на вартість готової продукції.

Також проведені дослідження дозволили вивчити, проаналізувати та систематизувати наукові джерела щодо проблем та шляхів їх вирішення в процесі оцінки запасів при їх надходженні та вибутті. Стосовно кожного із розглянутих методів науковцями відмічено їх переваги та недоліки, які справляють вплив на головну мету діяльності будь-якого суб'єкта господарювання – одержання прибутку.

1.2. Значення і завдання обліку та аудиту виробничих запасів

Для забезпечення процесу виробництва підприємству поряд з засобами праці необхідні й предмети праці, що включають виробничі запаси. Саме тому облік та аудит ефективності використання виробничих запасів є актуальним для кожного підприємства.

Враховуючи високий ступінь конкуренції, постійні зміни взаємовідносин між виробниками, постачальниками, покупцями й державою, зростання ризику й відповідальності суб'єктів господарювання за результати діяльності, однією з основних умов отримання прибутку підприємств є якість управління виробничими запасами, що здійснюється на підставі оперативної та достовірної інформації, основним джерелом формування якої є система бухгалтерського обліку. Тому визначальним завданням обліку виробничих запасів є перевірка операцій з руху запасів на їх відповідність чинному законодавству України, а також правильність оформлення первинних документів.

Слід зазначити, що запаси займають особливе місце у складі майна та

домінуючі позиції у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності. Крім того, вони є найбільш важливою та значною частиною активів підприємства. За сучасних економічних умов, при переході діяльності економічних суб'єктів на ринкові відносини, раціональна організація бухгалтерського обліку виробничих запасів є необхідною умовою для діяльності підприємства. Належним чином організований облік виробничих запасів (якісна поінформованість про їх наявність та рух) має суттєве значення в управлінні виробничою діяльністю кожного господарюючого суб'єкта. Тому завданням обліку запасів є перевірка доцільності та правильності класифікації виробничих запасів та їх подальше відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Ефективна система управління запасами дозволить його керівництву отримувати якісну інформацію про наявність та рух запасів. Від правильності ведення обліку запасів залежить достовірність даних про отриманий підприємством прибуток та збереження самих запасів [92, с. 215]. Тому наступним завданням бухгалтерського обліку є контроль правильності оцінки надходження та вибуття виробничих запасів, що впливає на обчислення прибутку підприємства.

Процес руху виробничих запасів залежить від розгалуженої системи аналітичного обліку. Аналітичні рахунки групують за видами запасів, матеріально-відповідальними особами та ін. Рахунки аналітичного обліку використовуються для контролю за зберіганням і рухом виробничих запасів, їх оцінки, для порівняння з даними складського обліку, а також для підведення підсумків інвентаризації. Тому завданням бухгалтерського обліку є оцінка раціональності деталізації запасів за їх аналітичною ознакою.

Аналітична та синтетична (зведена) облікова інформація є основою для управління виробничими запасами підприємства. Без чітко організованого обліку руху виробничих запасів апарат управління не зможе виконувати ритмічну роботу підприємства, захистити себе від конкурентів [92, с. 220]. Тому наступним завданням обліку виробничих запасів є контроль правильності їх відображення в облікових регістрах та в звітності.

Отже, основне призначення виробничих запасів – забезпечення безперервності виробничого процесу на підприємстві. Щоб забезпечити найбільш ефективні результати виробництва при найменших витратах, необхідно підтримувати достатній, але не надмірний рівень виробничих запасів, оскільки зайві запаси призведуть до заморожування вкладених у них оборотних коштів і неможливості їх використання в інших цілях. Тому завданням обліку виробничих запасів є аналіз ритмічності їх надходження та вибуття.

Головні завдання обліку виробничих запасів узагальнені на рис. 1.1.

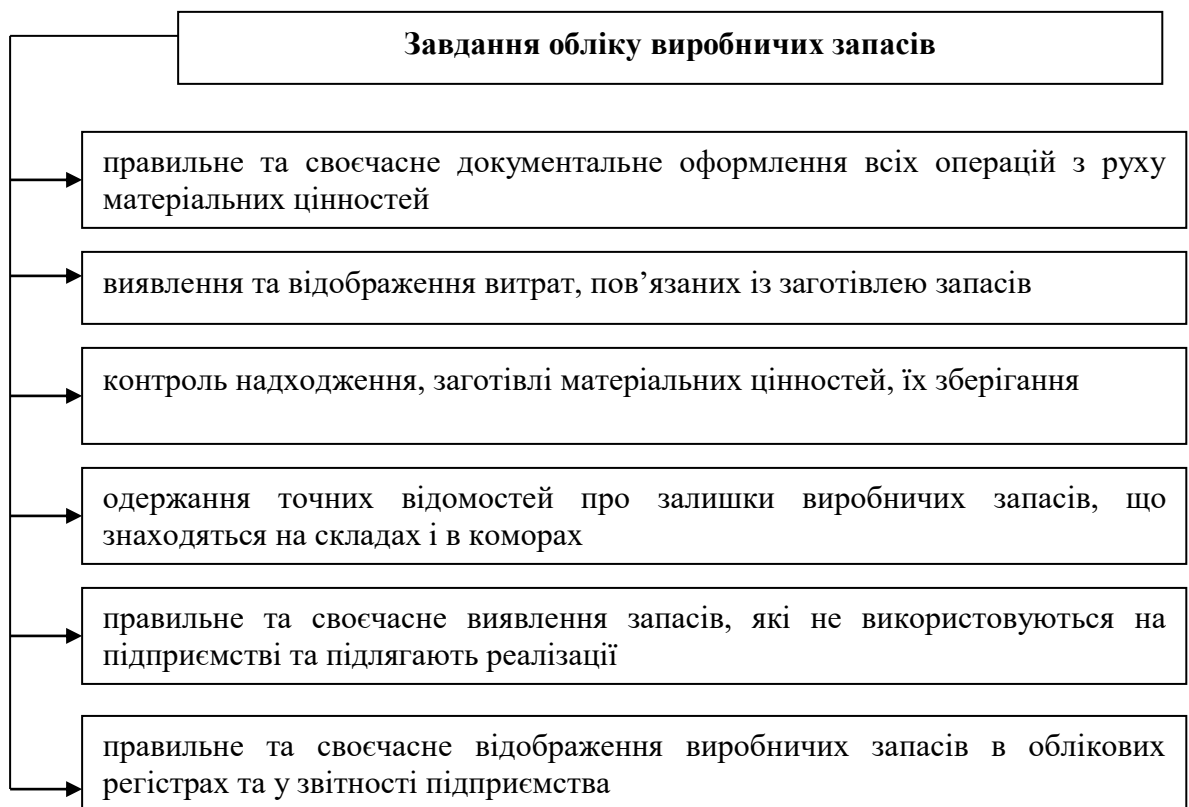


Рис. 1.1. Завдання обліку виробничих запасів на підприємстві
[авторське узагальнення]

Виробничі запаси є одним з ключових елементів формування витрат на підприємстві, а значить існують об'єктивні причини, що змушують підприємства створювати їх резерви. З іншого боку, надмірні обсяги виробничих запасів спричиняють ряд негативних наслідків для господарюючого суб'єкта [90, с. 115]. Тому завданням обліку виробничих

запасів є визначення їх оптимального залишку.

Слід зазначити, що важливим показником, що характеризує роботу підприємства і конкурентоспроможність його продукції, є її собівартість. Від її рівня залежать фінансові результати діяльності підприємства, темпи розширеного відтворення і фінансовий стан суб'єкта господарювання взагалі. Як правило, в структурі собівартості продукції виробничого підприємства найбільшу питому вагу займають витрати виробничих запасів, тобто матеріальні витрати. Тому, аналіз використання виробничих ресурсів має дуже важливе значення і є важливим завданням бухгалтерського обліку. Він дозволяє виявити тенденції зміни обсягів витрачання виробничих запасів і показників ефективності їх використання, оцінити реальність встановлених на підприємстві норм і нормативів витрачання матеріалів на одиницю виробу. Важливим є те, що аналіз дозволяє не тільки розрахувати можливі відхилення (економію або перевитрачання) обсягу фактично витрачених ресурсів від запланованих показників, але й встановити причини виникнення цих відхилень, тобто вплив певного кола факторів на суму витрат. Проведення аналізу дозволяє виявити резерви зниження матеріалоемності продукції підприємства і розробити оптимальні економічно обґрунтовані управлінські рішення з подальшого розвитку виробництва.

Аудит виробничих запасів повинен бути складовим компонентом аудиторської перевірки, що складається із сукупності взаємопов'язаних етапів.

Багатоаспектність аудиторського дослідження вимагає чіткої ідентифікації завдань аудиту виробничих запасів, а саме:

- перевірка фактичної наявності виробничих запасів в розрізі їх складових компонентів;
- перевірка дотримання положень облікової політики з питань обліку виробничих запасів;
- перевірка правильності визначення первісної оцінки виробничих запасів;
- перевірка правильності оцінки вибуття виробничих запасів;

- перевірка правильності документування операцій, пов'язаних з наявністю, зберіганням та рухом виробничих запасів;
- перевірка правильності відображення на відповідну звітну дату узагальненої інформації в формі 1 «Баланс (звіт про фінансовий стан)» у статті «Запаси» (рядок 1100) та у формі 5 «Примітки до річної фінансової звітності» у розділі VIII «Запаси» (рядки 800–910) або у Балансі у статті «Запаси» (рядок 1100) (ф. № 1-м);
- взаємоузгодженість показників щодо обліку виробничих запасів форми 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан) з відповідними показниками форм фінансової звітності.

Отже, що одним із основних завдань бухгалтерського обліку та аудиту для підприємств є раціональне забезпечення виробничими запасами виробництва продукції або надання послуг, здійснення торговельної діяльності. Темпи росту обсягу виробництва продукції, покращення її якості безпосередньо впливають на обсяг витрат і прибуток підприємства. Тому дуже важливо приділяти увагу обліку та аудиту виробничих запасів, їх зберігання, реалізації, так як це вагомий ланцюжок кожного виробничого підприємства.

1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліку в ПП «Екощит»

Приватне підприємство «Екощит» створене відповідно до чинного законодавства України. Засновниками підприємства є громадяни України Давидов Руслан Аанатолійович та Литкевич Світлана Вячеславівна.

Підприємство здійснює свою статутну діяльність за адресою: 61052, Харківська обл., місто Харків, вул. Різдва, будинок 29 Б.

Підприємство вважається створеним і набуває прав юридичної особи з моменту державної реєстрації, складає самостійний баланс за формою №1-м,

має поточний рахунок в банку, круглу печатку зі своїм найменуванням, кутовий штамп, а також знак для товарів та послуг.

Підприємство може набувати майнових і немайнових прав, виконувати зобов'язання, бути позивачем та відповідачем у суді.

Головною метою діяльності ПП «Екощит» є отримання і нарощування доходу шляхом задоволення потреб юридичних і фізичних осіб у товарах та послугах.

Предметом діяльності підприємства є здійснення таких видів діяльності (додаток А):

- діяльність у сфері інжинірингу, геології та геодезії, надання послуг технічного консультування в цих сферах;
- монтаж водопровідних мереж, систем опалення та кондиціонування;
- неспеціалізована оптова торгівля;
- діяльність у сфері архітектури;
- технічні випробування та дослідження;
- інша професійна, наукова та технічна діяльність, н. в. і. у.;
- будівництво житлових і нежитлових будівель.

Тому основними завданнями підприємства є:

- отримання доходу;
- забезпечення споживачів товарами та послугами;
- забезпечення персоналу заробітною платою, нормальними умовами праці та можливістю персонального росту;
- створення робочих місць для населення;
- охорона навколишнього середовища;
- недопущення збоїв в роботі.

Стратегія підприємства включає розширення обсягів діяльності, як на території України, так і за кордоном та завоювання нових сегментів ринку.

Підприємство діє на основі повного господарського розрахунку та самофінансування. Воно здійснює діяльність, використовуючи свою або орендну базу, несе самостійну майнову відповідальність по зобов'язаннях. Держава не відповідає за зобов'язаннями підприємства, а підприємство не відповідає за зобов'язаннями держави.

Для досягнення поставлених завдань згідно з діючим законодавством ПП «Екощит» надаються наступні права:

- засновувати у встановленому порядку дочірні підприємства, філіали, відкривати представництва на Україні та за її межами, приймати участь у об'єднаннях підприємств;
- укладати договори та угоди, здійснювати інші юридичні дії, у тому числі кредитні, вексельні, банківські операції;
- купувати, брати, здавати, отримувати (у тому числі безоплатно) в оренду рухоме та нерухоме майно, транспортні засоби;
- користуватися кредитами;
- мати власні основні та оборотні засоби, а також придбавати та використовувати ліцензії.

Управління підприємством здійснює засновник через уповноважений ним орган - директора. Директор діє без доручення від імені підприємства, представляє його у всіх державних та громадських організаціях, установах та підприємствах, товариствах, кооперативах, розпоряджається майном, укладає договори та забезпечує їх виконання, видає доручення, приймає та звільняє працівників. В межах своєї компетенції видає накази і дає вказівки, здійснює інші функції.

Майно підприємства формується на основі вкладів та додаткових внесків засновника і становить сукупність основних засобів та оборотних активів, які відображаються в балансі.

Фінансові ресурси ПП «Екощит» формуються за рахунок виручки від реалізації товарів, робіт, послуг, внесків засновника, а також за рахунок кредитів.

Фінансові результати діяльності підприємства визначаються щоквартально та відображаються у фінансовій звітності. Фінансовий рік співпадає з календарним.

Директор підприємства укладає трудові угоди з працівниками, приймає та звільняє їх з роботи. Праця окремих працівників може здійснюватися за сумісництвом, на основі цивільно-правових угод з оплатою праці на договірній основі. Оплата праці працівників, які працюють постійно, здійснюються у межах фонду оплати праці та відповідно до діючого законодавства.

Припинення діяльності підприємства відбувається шляхом його реорганізації або ліквідації на основі рішення засновника. Ліквідація може мати місце за рішенням суду або у випадках, коли його діяльність суперечить чинному законодавству. У випадках реорганізації підприємства його права та обов'язки переходять до правонаступника. Ліквідація підприємства проводиться ліквідаційною комісією, а у випадках банкрутства та припинення діяльності - за рішенням суду ліквідаційною комісією, що призначається судом. Ліквідація підприємства вважається завершеною, а підприємство таким, яке припинило свою діяльність, з моменту внесення запису про це до державного реєстру.

Відповідно до штатного розкладу, директору підприємства підпорядковуються системний адміністратор, менеджери та бухгалтер.

Функції ведення обліку покладено на бухгалтера, який відповідно до посадової інструкції (додаток Б) належить до професійної групи «Керівники». Бухгалтер ПП «Екощит»:

- забезпечує ведення бухгалтерського обліку, дотримуючись єдиних методологічних засад, встановлених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» з урахуванням особливостей діяльності підприємства і технології оброблення інформації;
- вимагає від працівників забезпечення неухильного дотримання порядку оформлення і надання первинних документів;
- вживає всіх необхідних заходів для запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах і реєстрах

бухгалтерського обліку та збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну;

- забезпечує складання на основі даних бухгалтерського обліку фінансової звітності підприємства, підписання її та подання в установлені строки користувачам;

- здійснює заходи щодо надання повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства;

- бере участь у підготовці та поданні інших видів періодичної звітності, які передбачають підпис бухгалтера, до органів вищого рівня у відповідності з нормативними актами, затвердженими формами та інструкціями;

- за погодженням з керівником підприємства забезпечує перерахування податків та зборів, передбачених законодавством, проводить розрахунки з іншими кредиторами відповідно до договірних зобов'язань;

- здійснює контроль за веденням касових операцій, раціональним та ефективним використанням матеріальних, трудових та фінансових ресурсів;

- бере участь у проведенні інвентаризацій на підприємстві, оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;

- забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах;

- організує роботу з підготовки пропозицій для власника (керівника) підприємства щодо: визначення облікової політики підприємства, внесення змін до обраної облікової політики, вибору форми бухгалтерського обліку з урахуванням діяльності підприємства і технології оброблення облікових даних;

- розроблення системи і форм внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та правил документообігу.

Бухгалтером ПП «Екощит» складено Наказ про облікову політику підприємства (додаток В), відповідно до якого при відображенні в бухгалтерському обліку господарських операцій і подій застосовуються норми Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, затверджених Міністерством фінансів України. Також наказом визначено, що за відсутності необхідних норм у вітчизняних П(С)БО є можливим застосування аналогічних норм Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Відповідно до Наказу про облікову політику:

- встановлено межу суттєвості для: об'єктів обліку, що належать до активів, зобов'язань та власного капіталу підприємства - 5 % підсумку всіх активів, зобов'язань і власного капіталу відповідно; окремих видів доходів і витрат -2 % чистого прибутку (збитку) підприємства; проведення переоцінки або зменшення корисності об'єктів основних засобів - відхилення залишкової вартості від їхньої справедливої вартості у розмірі 10 % такого відхилення; визначення подібних активів - різницю між справедливою вартістю об'єктів обміну не більше 10 %; статей фінансової звітності - 500 грн.;
- встановлено тривалість операційного циклу - два місяці;
- відстрочені податкові активи й відстрочені податкові зобов'язання не визначаються;
- для визнання основних засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів, встановлення строку корисного використання об'єктів та вибору методу нарахування амортизації створюється постійно діюча експертна технічна комісія;
- матеріальні активи, термін корисного використання (експлуатації) яких більше одного року, а вартість менше 6000 грн., вважаються іншими необоротними матеріальними активами;
- при нарахуванні амортизації основних засобів застосовуються методи амортизації та ліквідаційна вартість, затверджені протоколом засідання постійно діючої експертної технічної комісії за погодженням з директором, а саме - для об'єктів основних засобів - прямолінійний, для малоцінних

необоротних матеріальних активів та бібліотечних фондів - у розмірі 100 % вартості таких об'єктів у першому місяці їх використання; для інших необоротних матеріальних активів - прямолінійний метод;

- проводиться переоцінка тих об'єктів основних засобів, залишкова вартість яких відрізняється від справедливої вартості на дату балансу більше, ніж на 15 %;

- при нарахуванні амортизації нематеріальних активів застосовується прямолінійний метод;

- здійснюється переоцінка за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок;

- одиницею бухгалтерського обліку запасів вважається кожне їхнє найменування;

- облік транспортно-заготівельних витрат ведеться на окремому субрахунку в цілому, а не за групами;

- у разі продажу, відпуску у виробництво чи іншого вибуття запасів застосовуються такі методи: середньозваженої собівартості - при відпуску запасів на внутрішні потреби підприємства; за цінами продажу - для товарів, що продаються в роздріб та оптом;

- величина резерву сумнівних боргів не розраховується;

- резервування коштів на додаткове пенсійне забезпечення, реструктуризацію, гарантійне обслуговування тощо не здійснюється;

- контроль за виконанням наказу покладається на директора та бухгалтера підприємства.

Облік на підприємстві ведеться в програмі «1С: Підприємство. Управління торговельним підприємством для України. Редакція 1.2».

Основні показники фінансово-господарської діяльності ПП «Екощит» за 2016-2018 р.р., що обчислені за інформацією фінансової звітності (додатки Д, Е, Ж) наведено у табл. 1.6.

Дані таблиці 1.6 свідчать, що капітал ПП «Екощит» поступово збільшується з 286,9 тис. грн. у 2016 р. до 313,9 тис. грн. у 2017 р. та до 323,7 тис. грн. у 2018 р., тобто на 12,8 % за 2016-2018 р.р. за рахунок зобов'язань підприємства.

Спостерігається зменшення непокритого збитку з 104,0 тис. грн. до 99,8 тис. грн. або на 4,0 % за два роки. Протилежну тенденцію мають зобов'язання, які включають тільки поточну заборгованість. Так, у 2016 р. їх сума складала 310,4 тис. грн., у 2017 р. – 349,5 тис. грн., у 2018 р. – 354,9 тис. грн.

Таблиця 1.6

**Економічні показники фінансово-господарської діяльності
ПП «Екощит» за 2016-2018 роки**

Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення 2018 р. від		2018 р. у % до 2016 р.	2018 р. у % до 2017 р.
				2016 р.	2017 р.		
I. Капітал, тис. грн.	286,9	313,9	323,7	36,8	9,8	112,8	103,1
1. Власний капітал	-23,5	-35,6	-31,2	-7,7	4,4	132,8	87,6
1.1. Нерозподілений прибуток	-104,0	-109,6	-99,8	4,2	9,8	96,0	91,1
2. Позиковий капітал	310,4	349,5	354,9	44,5	5,4	114,3	101,5
2.2. Поточні зобов'язання	310,4	349,5	354,9	44,5	5,4	114,3	101,5
II. Ресурси							
1. Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	155,4	126,9	69,3	-86,2	-57,7	44,6	54,6
2. Середньорічна вартість оборотних активів, тис. грн.	147,7	198,5	249,6	101,9	51,1	169,0	125,7
3. Середньорічна вартість матеріальних оборотних активів, тис. грн.	19,1	43,3	58,3	39,2	15,0	У 3,1 р.	134,6
4. Середньооблікова чисельність працівників, осіб	4,0	5,0	5,0	1,0	0,0	125,0	100,0
III. Економічні показники							
1. Чистий дохід від операційної діяльності, тис. грн.	298,3	494,3	316,8	18,5	-177,5	106,2	64,1
2. Операційні витрати, тис. грн.	363,8	503,1	324,2	-39,6	-178,9	89,1	64,4
3. Продуктивність праці, тис. грн.	74,6	98,9	63,4	-11,2	-35,5	85,0	64,1
4. Фондовіддача основних засобів, грн.	1,9	3,9	4,6	2,7	0,7	У 2,4 р.	117,4

IV. Фінансові результати, тис. грн.							
1. Прибуток (збиток) від діяльності до оподаткування	-65,5	-8,8	13,4	78,9	22,2	-20,5	-152,3
2. Чистий прибуток (збиток)	-67,6	-11,3	10,5	78,1	21,8	-15,5	-92,9
V. Рентабельність, %							
1. Продажу	-22,7	-2,3	3,3	26,0	5,6	-	-
2. Основних засобів	-43,5	-8,9	15,2	58,7	24,1	-	-
3. Оборотних активів	-45,8	-5,7	5,4	51,1	11,1	-	-

Аналізуючи стан та динаміку ресурсів підприємства, слід зазначити наступне: впродовж 2016-2018 р.р. підприємство нерівномірно нагромаджувало основні засоби та запаси. Вартість запасів зростає в середньому на 26-70 % щорічно та складає у 2018 р. 249,6 тис. грн. проти 147,7 тис. грн. у 2016 р. Середньорічна вартість основних засобів у 2016-2018 р.р. знижується на 55,4 %, до 69,3 тис. грн. проти 155,4 тис. грн. у 2016 р. Загалом, структура активів є типовою для підприємств, що надають послуги та здійснюють торговельну діяльність, а також орендують складські й офісні приміщення.

Середньооблікова чисельність працівників підприємства за аналізований період майже не змінюється і складає 4-5 осіб.

Дохід від операційної діяльності у 2018 р. в порівнянні з 2016 р. збільшується на 6,2 % та складає 316,8 тис. грн. проти 298,3 тис. грн. у 2016 р. Темпи зниження витрат є дещо нижчими та становлять за 2016-2018 р.р. 10,9 %. Їх сума знижується з 363,8 тис. грн. у 2016 р. до 324,2 тис. грн. у 2018 р.

Через зростання основних економічних показників та незмінність середньооблікової чисельності працівників фондівіддача також зростає у 2,4 рази та складає у 2018 р. 4,6 тис. грн.

Фінансові результати ПП «Екоцит» до кінця 20189 року мають тенденцію до покращення. Так, прибуток від діяльності до оподаткування у 2018 р. складає 13,4 тис. грн., тоді як у 2016-2017 р.р. підприємство було збитковим. Чистий прибуток підприємства має аналогічну тенденцію та складає у 2018 р. 10,5 тис. грн.

Узагальнені результати розрахунку показників платоспроможності ПП «Екоцит» узагальнено в табл. 1.7.

Дані таблиці 1.7 свідчать про неліквідність та нестійкий фінансовий стан підприємства. Розраховані коефіцієнти знаходяться нижче нормативних значень, тому підприємство є неплатоспроможним.

Коефіцієнт термінової ліквідності впродовж 2016-2018 р.р. зростає з 0,440 до 0,498, однак у 2018 р. він нижче оптимального значення. Тому підприємство на дату складання звітності негайно зможе погасити тільки 58,8 % (замість 70-80 %) поточних зобов'язань за рахунок очікуваних надходжень від дебіторів та наявних грошових коштів у касі й на рахунках у банку.

Таблиця 1.7

Показники платоспроможності ПП «Екоцит» за 2016-2018 р.р.

Показник	На 31.12.16 р.	На 31.12.17 р.	На 31.12.18 р.	Відхилення 2018 р. від	
				2016 р.	2017 р.
1. Коефіцієнт абсолютної ліквідності (0,2-0,3)	0,001	0,004	0,057	0,056	0,053
2. Коефіцієнт термінової ліквідності (0,7-0,8)	0,440	0,498	0,588	0,148	0,090
3. Коефіцієнт загальної ліквідності (2,0-2,5)	0,550	0,648	0,768	0,218	0,120
4. Коефіцієнт ліквідності запасів	0,110	0,150	0,181	0,071	0,031
5. Коефіцієнт ліквідності коштів у розрахунках	0,110	0,150	0,181	0,071	0,031
6. Коефіцієнт співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованості	2,279	2,025	1,883	-0,396	-0,142
7. Відношення активів	1,467	2,587	5,347	3,880	2,760

Значення коефіцієнта абсолютної ліквідності у 2018 р. нижче оптимального значення та складає 0,057, тоді як у 2016 р. – 0,001, тобто у порівнянні з 2016 р. покращується на 5,6 %. Це означає, що підприємство у

2018 р. за рахунок наявних грошових коштів зможе терміново погасити тільки 5,7 % короткострокових зобов'язань.

Коефіцієнт загальної ліквідності свідчить, що спроможність підприємства погасити поточні зобов'язання за рахунок оборотних активів за 2016-2018 р.р. покращується. Так, значення коефіцієнта у 2016 р. складає 0,550, що нижче за аналогічний показник 2018 р. на 0,218, однак це значення нижче оптимального та складає у 2018 р. 0,768.

Коефіцієнт ліквідності запасів за 2016-2018 р.р. підвищується на 0,071 та складає у 2018 р. 0,181, за весь аналізований період підвищується, тому можливість покриття запасами поточних зобов'язань несуттєво зростає.

Коефіцієнт ліквідності коштів у розрахунках за 2016-2018 р.р. покращується на 7,1 % і 0,181, тоді як у 2017 р. підвищується 0,150. Тому підприємство за рахунок очікуваних надходжень від дебіторів на дату складання звітності зможе погасити тільки 18,1 % поточних зобов'язань.

На одну гривню дебіторської заборгованості підприємство має у 2016 р. 2,28 грн. поточних зобов'язань, у 2017 р. – 2,03 грн., у 2018 р. – 1,88, що свідчить про покращення ліквідності підприємства.

Попередні розрахунки про співвідношення необоротних та оборотних активів підтверджує коефіцієнт відношення активів, який у 2018 р. складає 5,347, що вище за аналогічний показник 2016 р. на 3,880, показника 2017 р.- на 2,760.

Таким чином, проведені розрахунки свідчать, що фінансовий стан ПП «Екощит» є нестійким. Підприємство з 2018 р. працює рентабельно та впродовж 2016-2018 років та нарощує обсяги діяльності, однак керівництву підприємства необхідно шукати шляхи збільшення фінансових ресурсів у обороті та контролювати темпи росту дебіторської і кредиторської заборгованості, для чого планувати напрями надходження і видатку грошових коштів. Також необхідно забезпечити наявність власного оборотного капіталу та передбачити напрями його можливого використання, оновити основні засоби або здійснити їх поліпшення (модернізацію).

Висновки за розділом 1

Проведене дослідження теоретичних аспектів обліку й аудиту виробничих запасів дає підстави для висновків.

1. Виробничі запаси – це важлива економічна та облікова категорія, невід’ємна умова функціонування будь-якого підприємства. Термін «запаси» ширший за термін «виробничі запаси» та включає частину матеріальних ресурсів підприємства, які представляють собою сукупність предметів праці, знаходяться на підприємстві у вигляді сировини, матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих, палива, тари і тарних матеріалів, будівельних матеріалів, запасних частин та інших матеріалів, що складають матеріальну основу продукції підприємства, надають їй необхідних якостей, приймають участь у виробництві протягом одного виробничого циклу і повністю переносять свою вартість на вартість готової продукції.

2. Класифікація запасів забезпечує виконання основних завдань обліку та контролю (аудиту) запасів, серед яких: раціональне визначення одиниці обліку запасів та формування номенклатури-цінника; організація складського господарства; □достовірне визначення первісної вартості запасів; визначення умов переоцінки запасів та методів їх оцінки при вибутті; відображення на рахунках операцій з руху запасів, визначення їх залишків.

3. Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства чи установи за первісною вартістю. У разі, якщо на момент оприбуткування запасів неможливо достовірно визначити їх первісну вартість, такі запаси можуть оцінюватися та відображатися за справедливою вартістю з наступним коригуванням до первісної вартості. При вибутті запаси оцінюються за: ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці, середньозваженою собівартістю, собівартістю перших за часом надходження запасів, ціною продажу, нормативними витратами.

4. Одним із основних завдань бухгалтерського обліку та аудиту для підприємств є раціональне забезпечення виробничими запасами виробництва продукції або надання послуг, здійснення торговельної діяльності.

5. Головною метою діяльності ПП «Екощит» є отримання і нарощування доходу шляхом задоволення потреб юридичних і фізичних осіб у товарах та послугах. Предметом діяльності підприємства є здійснення таких видів діяльності: діяльність у сфері інжинірингу, геології та геодезії, надання послуг технічного консультування в цих сферах; монтаж водопровідних мереж, систем опалення та кондиціонування; неспеціалізована оптова торгівля; діяльність у сфері архітектури.

6. Управління підприємством здійснює засновник через уповноважений ним орган - директора. Відповідно до штатного розкладу, директору підприємства підпорядковуються системний адміністратор, менеджери та бухгалтер. Функції ведення обліку покладено на бухгалтера, який відповідно до посадової інструкції належить до професійної групи «Керівники». Бухгалтером ПП «Екощит» складено Наказ про облікову політику підприємства, відповідно до якого при відображенні в бухгалтерському обліку господарських операцій і подій застосовуються норми Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

7. Проведені розрахунки свідчать, що фінансовий стан ПП «Екощит» є нестійким. Підприємство з 2018 р. працює рентабельно та впродовж 2016-2018 років та нарощує обсяги діяльності, однак керівництву підприємства необхідно шукати шляхи збільшення фінансових ресурсів у обороті та контролювати темпи росту дебіторської і кредиторської заборгованості, для чого планувати напрями надходження і видатку грошових коштів. Також необхідно забезпечити наявність власного оборотного капіталу та передбачити напрями його можливого використання, оновити основні засоби або здійснити їх поліпшення (модернізацію).

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ТА НАПРЯМИ ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ

2.1. Документальне оформлення руху виробничих запасів та звітність матеріально-відповідальних осіб

Виробничі запаси, як і інші об'єкти бухгалтерського обліку, підлягають суцільному спостереженню та оформленню відповідними первинними документами.

При купівлі-продажу виробничих запасів між продавцем та покупцем укладається договір, який містить такі розділи:

- преамбула;
- предмет договору;
- права та обов'язки сторін;
- порядок розрахунків;
- відповідальність сторін;
- обставини непереборної дії (форс-мажор);
- термін дії договору;
- умови дострокового припинення договору;
- спори за договором;
- юридичні адреси та підписи сторін.

Сировина, матеріали, паливо, запчастини, інвентар, добрива, інструмент, товари, основні засоби та інші товарно-матеріальні цінності, відпускаються покупцям або передаються безоплатно тільки за довіреністю одержувачів.

Для одержувача довіреність є документом, який фіксує рішення уповноваженої особи (керівника) підприємства про повноваження конкретної фізичної особи одержати певний перелік та кількість цінностей. Для постачальника довіреність є підставою для відпуску цінностей одержувачу. Без

довіреності не може бути створений (виписаний, підписаний) інший первинний документ - товарно-транспортна накладна на відпуск цінностей, який є дозволом на здійснення господарської операції з відпуску цінностей та підставою для її бухгалтерського обліку. Оформлення накладної здійснюється після надання довіреності. Тобто довіреність є своєрідною гарантією доставки цінностей за призначенням підприємству-покупцю через його представника – довірену особу.

Щоб відстежити рух довіреності на підприємстві, відповідальний працівник повинен вести Журнал реєстрації довіреностей. Такий журнал повинен бути пронумерований, прошнурований та скріплений печаткою і підписом керівника та головного бухгалтера підприємства. У Журналі нумерація довіреностей протягом календарного року здійснюється в наскрізному порядку. Про використання довіреності або повернення невикористаної довіреності в Журналі робиться відмітка про номери документів (накладних, актів тощо) на одержані цінності або про дату повернення довіреності.

У графах бланка довіреності обов'язково наводиться:

- точна назва цінностей;
- одиниця виміру (натуральні - кг, т, м, шт., кв. м, куб. м, комплекти тощо);
- кількість цінностей.

Відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів від 10.01.2007 р. № 2 [45], надходження запасів на підприємство оформлюється первинними документами, типові форми яких затверджуються Державною службою статистики України та іншими центральними органами виконавчої влади (табл. 2.1).

Якщо для оформлення господарської операції типові форми первинних документів відсутні, то підприємство складає такі первинні документи, які б містили обов'язкові реквізити, передбачені законодавством та іншими нормативно-правовими актами.

Таблиця 2.1

**Призначення документів, які підтверджують рух виробничих запасів
[авторське узагальнення]**

Назва документу	Форма	Сфера застосування
Документи з надходження виробничих запасів		
Доручення	№ 2-М	Для одержання виробничих запасів від постачальника через довірену особу
Прибутковий ордер	№ М-4	Для обліку матеріалів, що надходять на підприємство від постачальників або з переробки
Товарно-транспортна накладна	№ 1-ТН	Комбінований документ, що складається з 3 самостійних розділів: відомості про вантаж, вантажно-розвантажувальні роботи, інше
Акт про приймання матеріалів	№ М-7	Складається у випадках розбіжностей по кількості і якості виробничих запасів, що надійшли із даними супровідних документів (пред'явлених до оплати) і є підставою для пред'явлення претензій постачальнику й оприбуткування запасів, що надійшли
Рахунок-фактура	№ 868	Розрахунковий документ, що виписується постачальником на ім'я покупця на кожен партію відвантажених запасів
Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей	№ М-20	Є підставою для списання матеріальних цінностей, для оприбуткування їх підприємством і для дозволу на вивіз із території підприємства постачальника, а також для їх складського, оперативного і бухгалтерського обліку
Документи з вибуття виробничих запасів		
Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів	№М-11	Використовується для обліку руху матеріалів для внутрішньої їх передачі або при відпуску на власні потреби організації
Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів	№М-10	Використовується для обліку відпуску матеріалів понад встановленого ліміту або при заміні матеріалів
Лімітно-забірна картка	№М-8 та М-9	Використовується для систематичного відпуску у виробництво лімітованих матеріалів, а також для поточного контролю за дотриманням встановлених лімітів їх відпуску
Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу	№М-18	Використовується у разі виявлення відхилень фактичного залишку запасів від встановлених норм

Надходження на склад запасів власного виробництва оформлюються накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів ([форма М-11](#)), затвердженою наказом Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» від 21.06.1996 р. № 193 [78].

Накладна-вимога використовується для обліку руху матеріальних цінностей на підприємстві та їх відпуску господарствам свого підприємства, що розташовані за межами його території, а також стороннім організаціям. Вона виписується в двох примірниках і підписується головним бухгалтером або особою, на те уповноваженою. У випадку відпуску матеріалів господарствам свого підприємства один примірник передається одержувачам (цеху, дільниці та т.п.), другий - складу, який потім передається до бухгалтерії. У випадку внутрішнього переміщення матеріалів накладну-вимогу складає матеріально-відповідальна особа складу (цеху), що здає цінності. Один примірник служить складу (цеху), що здає, основою для списання цінностей, а другий - складу (цеху), що приймає для оприбуткування цінностей. У документі графа «Інвентарний номер» заповнюється в тому випадку, якщо облік малоцінних та швидкозношуваних предметів ведеться за інвентарними номерами. У випадку відпуску матеріальних цінностей господарствам свого підприємства, що розташовані за межами його території, або стороннім організаціям накладну-вимогу виписують на основі договорів, нарядів і інших відповідних документів. Перший примірник передають складу як основу для відпуску матеріалів, другий - одержувачеві матеріалів. При відпуску матеріалів самовивозом накладну-вимогу підписану одержувачем, копію передає в бухгалтерію для виписки розрахунково-платіжних документів, якщо матеріали відпускалися із наступною оплатою.

Отримання виробничих запасів як внесок до статутного капіталу оформлюється прибутковим ордером ([форма М-4](#)) або актом про приймання матеріалів ([форма М-7](#)), або товарно-транспортною накладною ([форма № 1-ТН](#)), або накладною.

Прибутковий ордер застосовується для обліку матеріалів, які надходять на підприємство від постачальників чи з переробки. Прибутковий ордер в одному примірнику складається матеріально відповідальною особою у день надходження цінностей на склад. Графа «Номер паспорта» заповнюється при оформленні господарських операцій щодо матеріальних цінностей, які містять дорогоцінні матеріали та каміння.

Акт про приймання застосовується для оформлення приймання матеріальних цінностей, які мають кількісні та якісні розбіжності з даними супровідних документів постачальника; складається також при прийманні матеріалів, які прибули без документів. Після приймання цінностей акти з прикладанням документів (товарно-транспортних накладних) передаються: один до бухгалтерії підприємства для обліку переміщення (руху) матеріальних цінностей, а другий - відділу постачання або юридичному відділу для направлення листа-претензії постачальнику. Необхідні додаткові дані, які не відокремлені у формі окремими рядками, записуються у розділі «Інші дані». Акт у 2-х примірниках складається приймальною комісією з обов'язковою участю матеріально-відповідальної особи та представника відправника (постачальника) або представника незацікавленої організації. Акт затверджується керівником підприємства (організації) чи особою, яка на те уповноважена.

Основним документом на перевезення вантажів є товарно-транспортна накладна, яка повинна містити інформацію про:

- назву документа;
- дату і місце складання;
- найменування (прізвище, ім'я, по батькові) перевізника та/або експедитора, замовника, вантажовідправника, вантажоодержувача;
- найменування та кількість вантажу, його основні характеристики та ознаки, які дають можливість однозначно ідентифікувати цей вантаж;
- автомобіль (марка, модель, тип, реєстраційний номер), причіп / напівпричіп (марка, модель, тип, реєстраційний номер);

– пункти навантаження та розвантаження із зазначенням повної адреси, посади, прізвища та підписів відповідальних осіб вантажовідправника, вантажоодержувача, водія та/або експедитора.

Оформлення товарно-транспортної накладної (ТТН) можливе в електронній формі. Електронна ТТН підписується за допомогою електронного підпису водія та/або експедитора, відповідальних осіб вантажовідправника та вантажоодержувача [60, с. 147].

Створення, відправлення, передавання, одержання, зберігання, оброблення, використання, знищення електронних ТТН здійснюється відповідно до Законів України [«Про електронні документи та електронний документообіг»](#) від 22.05.2003 р. № 851-IV [73] та [«Про електронні довірчі послуги»](#) від № [74].

Сторони можуть внести до товарно-транспортної накладної будь-яку іншу інформацію, яку вони вважають необхідною.

Залежно від виду вантажу та його специфічних властивостей до основних документів додаються інші (сертифікати, свідоцтва тощо), що визначається правилами перевезень зазначених вантажів, у паперовому та/або електронному вигляді.

У разі оформлення електронної ТТН супровідні документи також додаються в електронній формі. У разі оформлення товарно-транспортної накладної у паперовій формі супровідні документи додаються в паперовій формі за підписом відповідальних осіб.

Товарно-транспортну накладну на перевезення вантажів автомобільним транспортом виписує замовник (вантажовідправник) у трьох примірниках. Замовник (вантажовідправник) засвідчує всі примірники товарно-транспортної накладної підписом. Після прийняття вантажу згідно з товарно-транспортною накладною водій (експедитор) підписує всі її примірники. У разі використання товарно-транспортної накладної у паперовій формі перший примірник товарно-транспортної накладної залишається у замовника (вантажовідправника), другий

примірник водій (експедитор) передає вантажоодержувачу, третій примірник, засвідчений підписом вантажоодержувача, передається перевізнику.

У разі використання електронної ТТН замовник (вантажовідправник) друкує, підписує і надає водію (експедитору перевізника) в одному примірнику паперову копію ТТН. Водій (експедитор перевізника) ставить свій підпис на паперовій копії електронної ТТН про прийняття ним вантажу для перевезення.

У разі перевантаження вантажу в процесі перевезення на інший автомобіль складається акт довільної форми в паперовій або електронній формі, в якому обов'язково зазначаються:

- повне найменування, місцезнаходження (для юридичних осіб) або прізвище, ім'я, по батькові, місце проживання (для фізичних осіб - підприємців) власника транспортного засобу, який прийняв вантаж;
- прізвище, ім'я, по батькові водія, який прийняв вантаж;
- реєстраційний номер транспортного засобу перевізника, який прийняв вантаж;
- реєстраційний номер транспортного засобу перевізника, який здав вантаж.

Акт складається у двох примірниках, які підписують представники (водії) обох перевізників (по одному для кожного), проставляючи особисті підписи або ЕП.

Обмін запасів на інші подібні і неподібні запаси оформлюється прибутковим ордером або актом про приймання матеріалів, товарно-транспортною накладною або накладною тощо.

Запаси, які одержані безоплатно, оформлюються накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів або товарно-транспортною накладною з використанням штампу (позначення) про оприбуткування, або актом про приймання матеріалів, або прибутковим ордером. Прибутковий ордер складається матеріально-відповідальною особою у день прийняття запасів.

Приймання та оприбуткування запасів, які надійшли від постачальників або від переробників з переробки на стороні, оформлюється товарно-транспортною накладною з використанням штампу (позначення) про оприбуткування або прибутковим ордером [43, с. 256].

Якщо при оприбуткуванні запасів виявлено невідповідність якості та кількості запасів даним супроводжувальних документів, то складається акт про приймання матеріалів за участю матеріально-відповідальної особи та представника відправника (постачальника) або представника незацікавленої організації. Якщо такі запаси надійшли залізницею, складається комерційний акт, [форма](#) якого затверджена [наказом Міністерства транспорту України](#) «Про затвердження Правил складання актів» [від 28.05.2002 р. № 334](#) [77].

У комерційному акті детально описуються стан вантажу або багажу і обставини, за яких виявлена незбереженість, а також обставини, які могли бути причиною виникнення незбереженості вантажу, багажу чи вантажобагажу. Усі графи бланка акта мають бути заповнені. Не дозволяється проставлення рисок та лапок замість повторення необхідних даних. У цьому акті зазначається, чи правильно навантажений, розміщений і закріплений вантаж, а також про наявність та стан захисного маркування для вантажів, що перевозяться у відкритих вагонах. У разі неправильного завантаження, розміщення, закріплення вантажу в акті зазначається, яке порушення було допущено.

До першого примірника комерційного акта про псування вантажу при перевезенні в рефрижераторних вагонах з додержанням температурного режиму додається витяг із журналу реєстрації температури. Дані про температурний режим вносяться до комерційного акта.

[Комерційний акт підписує начальник станції \(його заступник\), начальник вантажного району \(завідувач вантажного двору, складу, контейнерного відділу, контейнерного майданчика, сортувальної платформи\) і працівник станції, який особисто здійснював перевірку, а також одержувач, якщо він брав](#)

[участь у перевірці](#). Крім того, у разі необхідності, до перевірки вантажу і підписання акта можуть бути залучені також інші працівники залізниці.

Якщо запаси надійшли на підприємство без товаросупроводжувальних документів, то складається акт про приймання матеріалів або комерційний акт (у разі, якщо такі запаси надійшли залізницею).

При прийманні запасів на відповідальне зберігання складається акт про приймання матеріалів. Такі запаси на складі зберігаються відокремлено від запасів, які визнано активами підприємства.

Надходження запасів від фізичних осіб, не зареєстрованих суб'єктами підприємницької діяльності, торговельні підприємства та заклади ресторанного господарства оформлюють закупівельним актом. В закупівельному акті фіксуються:

- дата і місце складання;
- назва підприємства;
- одиниця виміру господарської операції;
- зміст та обсяг (кількісний і вартісний) господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати посадову особу підприємства, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Надходження запасів для реалізації на умовах комісії оформлюється квитанцією і товарним ярликом ([форми № 1-ВТ, № 3-ВТ](#)), затверджених наказом Міністерства зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі України «Про затвердження Інструкції про порядок оформлення суб'єктами господарювання операцій при здійсненні комісійної торгівлі непродовольчими товарами» від 08.07.1997 р. № 343 [75].

На підставі документів про оприбуткування здійснюються записи в картках складського обліку (форма М-12), які є регістром аналітичного обліку запасів на складі. Ці картки виписуються в бухгалтерії підприємства і

передаються на склад. Записи по кожній операції руху (надходження і вибуття зі складу) здійснюються комірником або завідувачем складу.

Основні реквізити картки складського обліку наступні:

- назва виробничих запасів;
- коротка технічна характеристика;
- номенклатурний номер;
- норма запасу;
- дата запису;
- номер документа, на підставі якого здійснено оприбуткування або видачу запасів;
- від кого одержано або кому видано;
- надходження, видаток, залишок після кожної операції.

При відвантаженні виробничих запасів також в електронному вигляді складається податкова накладна, що підлягає реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Для внутрішнього переміщення запасів, їх відпуску виробничим підрозділам та іншим структурним підрозділам підприємства, що розташовані на іншій, ніж підрозділ, що їх відпускає, території, використовується накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів.

Для оформлення вибуття запасів, відпуск у виробництво яких здійснюється на основі встановлених лімітів, застосовуються лімітно-забірні картки ([форми М-8](#), [М-9](#)).

Лімітно-забірні картки використовуються для оформлення відпуску матеріалів, що систематично витрачаються при виготовленні продукції, а також для поточного контролю за дотриманням встановлених лімітів відпуску матеріалів на виробничі потреби та є виправдувальним документом для списання матеріальних цінностей зі складу. Лімітно-забірні картки виписуються відділом постачання або плановим відділом на одне або декілька найменувань матеріалів (номенклатурних номерів) у двох примірниках. Один

примірник до початку місяця передається цеху (дільниці) - споживачу матеріалів, другий - складу або кладовій цеху (дільниці). Відпуск матеріалів у виробництво здійснюється складом при пред'явленні представником цеху свого примірника лімітно-забірної картки. Комірник відмічає в обох примірниках дату та кількість відпущеного матеріалу, після чого визначає залишок ліміту за кожним номенклатурним номером матеріалів. В лімітно-забірній картці цеху (дільниці) розписується комірник, а в лімітно-забірній картці складу - представник цеху (дільниці). Для скорочення кількості первинних документів, там, де це доцільно, рекомендується оформляти відпуск матеріалів безпосередньо в картках складського обліку. В цьому випадку видаткові документи на відпуск матеріалів не оформлюються, а сама операція здійснюється на основі лімітних карток, які виписуються в одному примірнику та не мають характер бухгалтерських документів. Ліміт відпуску можна вказати і в самій картці. Представник цеху при одержанні матеріалів розписується безпосередньо в картках складського обліку, а в лімітно-забірній картці розписується комірник. По лімітно-забірній картці ведеться також облік матеріалів, що не були використані у виробництві (повернення). При цьому інші додаткові документи не складаються. Понадлімітний відпуск матеріалів та заміна одних видів матеріалів іншими допускається тільки з дозволу керівника підприємства (організації), головного інженера або осіб, ними на те уповноважених. При цьому виписується акт-вимога (форма № М-10). Зміна ліміту здійснюється тими ж особами, яким надано право його встановлення.

Відпуск матеріальних цінностей здійснюється з тих складів, які позначені в лімітно-забірній картці. Комірник відмічає в лімітно-забірній картці дату та кількість відпущеного матеріалу, після чого визначає залишок ліміту з кожного номенклатурного номера матеріалів. дача складом лімітно-забірних карток в бухгалтерію здійснюється після використання ліміту.

Лімітно-забірна картка призначена:

— форма № М-8 - для багаторазового відпуску одного номенклатурного номера матеріалів на один місяць;

- форма № М-9 - для чотирьохразового відпуску лімітованих матеріалів, що відносяться на один вид витрат (замовлення на один місяць та на різноманітні види витрат (замовлень). В останньому випадку заповнюється графа «Кореспондуючий рахунок»;

- форма № М-28 – для відпуску матеріалів на будівельні об'єкти, що ведеться протягом усього періоду будівництва і знаходиться у виконавця робіт. Одночасно складається щомісячна лімітно-забірна картка за формою № М-28а, що знаходиться на складі. При відпуску матеріалів зі складу комірник розписується в лімітно-забірній картці форми № М-28, а одержувач - в лімітно-забірній картці форми № М-28а.

Відпуск матеріалів понад встановлений ліміт або при заміні матеріалів оформлюється актом-вимогою на заміну (додатковий відпуск) матеріалів ([форма М-10](#)). Він використовується для обліку відпуску матеріалів понад встановленого ліміту або при заміні матеріалів і є основою для списання матеріалів зі складу. Акт-вимога виписується на один вид матеріалів та його багаторазовий відпуск у межах ліміту у двох примірниках: один примірник для одержувача (цеху, дільниці та т.п.), другий - для складу. Комірник відмічає в обох примірниках акту-вимоги дату та кількість відпущеного матеріалу, після чого визначає залишок. В акті-вимозі одержувача (цеху, дільниці та т.п.) розписується завідуючий складом (комірник), в акті-вимозі складу - представник одержувача (цеху, дільниці). Здача актів-вимог до бухгалтерії здійснюється після видачі всієї кількості матеріалу, що вимагається. Понадлімітний відпуск матеріалів та заміна одних видів матеріалу іншими допускається тільки з дозволу директора підприємства (організації), головного інженера або осіб, на те уповноважених, і після погодження з відповідними відділами підприємства.

Також інші види вибуття запасів оформлюються різноманітними документами:

- вибуття запасів для реалізації (крім товарів в роздрібній торгівлі) оформлюється товарно-транспортною накладною або накладною-вимогою на

відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, яку виписує уповноважена особа на основі господарського договору, дозволу керівника або іншої уповноваженої особи;

- вибуття проданих за готівку товарів відображається у товарному звіті матеріально-відповідальної особи;

- вибуття готової продукції на підприємствах ресторанного господарства оформлюється актом про реалізацію готових виробів;

- продаж товарів, прийнятих на комісію, оформлюється реєстром реалізованих товарів;

- вибуття запасів безоплатно оформлюється накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів або товарно-транспортною накладною;

- уцінка запасів до чистої вартості реалізації оформлюється актом уцінки.

З метою упорядкованості руху та своєчасного одержання для записів у бухгалтерському обліку первинних документів наказом підприємства встановлюється графік документообороту, в якому вказуються дата створення або одержання документів від інших підприємств та організацій, дата прийняття їх до обліку, дата передачі в обробку та до архіву. Графік документообороту оформляється у вигляді схеми або переліку робіт із створення, перевірки та обробки документів, що виконуються кожним підрозділом підприємства, а також усіма виконавцями із зазначенням послідовності, взаємозв'язку і термінів виконання робіт. Працівники підприємства створюють і подають первинні документи, якими оформлюються господарські операції за їх участю, за графіком документообороту. Кожному виконавцю видається витяг із графіка, в якому наводяться перелік первинних документів, що відносяться до функціональних обов'язків виконавця, терміни їх подання та підрозділи підприємства, до яких передаються ці документи.

Первинні документи поточного місяця, що пройшли обробку і внесені до відповідного облікового реєстру, комплектуються в хронологічному порядку, нумеруються, переплітаються і передаються до архіву.

Існує три методи побудови обліку виробничих запасів: паралельно-картковий, оборотних відомостей і оперативно-бухгалтерський (сальдовий). Останній найбільш прийнятний і прогресивний. Суть його полягає в тому, що кількісно-сортний облік ведеться на складах, а в бухгалтерії облік матеріальних цінностей ведуть тільки у грошовому виразі в розрізі синтетичних рахунків, субрахунків, груп, матеріально-відповідальних осіб.

Звіт про рух виробничих запасів складі є зведеним документом, який складають матеріально-відповідальні особи за звітний період. Звітний період та термін подання звітів визначається керівником підприємства залежно від потреб в інформації та обсягів господарської діяльності (щоденно або 1 раз на 3 дні). Звіт складає матеріально-відповідальна особа або бригадир (при бригадній матеріальній відповідальності). Матеріально-відповідальна особа заповнює спочатку загальні реквізити звіту (назва підприємства, номер звіту, дата звітного періоду). Звіт складається з двох розділів:

- надходження;
- вибуття.

Матеріально-відповідальні особи заповнюють графи про номери і дати документів, «від кого отримано», «кому відвантажено (видано)» і суми виробничих запасів.

У кінці звітного періоду підраховують підсумки за розділами та визначають залишки виробничих запасів. Після цього матеріально-відповідальна особа проставляє кількість прибуткових і видаткових документів, дату складання і підпис. Звіт складають у двох примірниках і подають в бухгалтерію разом з прикладеними первинними документами, які засвідчують господарські операції. В бухгалтерії здійснюється приймання звіту та перевірка за суттю, з формального, арифметичного та логічного боку. За суттю перевіряють відповідність господарських операцій і первинних документів.

Арифметична перевірка проводиться з метою підтвердження записаних сум у первинних документах. З формального боку бухгалтер проглядає заповнення всіх реквізитів звіту, відповідність дати документів звітного періоду. Після приймання звіту бухгалтер, на якого покладені такі обов'язки, проставляє дату приймання і свій підпис та один примірник звіту повертає матеріально-відповідальній особі. Потім бухгалтер розпочинає бухгалтерське опрацювання звіту. Так, на підставі кожного первинного документа проставляють кореспонденції бухгалтерських рахунків. Згруповані суми за кореспондуючими рахунками за кожним первинним документом записують у відповідні колонки звіту. Після рознесення даних з кожного первинного документа, бухгалтер підраховує підсумки за кожним кореспондуючим рахунком. Загальні підсумки звіряються з підсумками, які підраховані матеріально-відповідальною особою. Після бухгалтерського опрацювання звіту він затверджується керівником і підписується головним бухгалтером підприємства [90, с. 312].

В ПП «Екоцит» рух виробничих запасів підтверджується накладними та актами списання, що складаються з допомогою програми «1С: Підприємство. Управління торговельним підприємством для України. Редакція 1.2». При цьому на підставі видаткової накладної або накладної постачальника у програмі формується накладна, що має типову форму. При відпуску виробничих запасів для внутрішніх потреб або з метою надання послуг складається акт списання, що містить найменування виробничих запасів, їх кількість, ціну та вартість, затверджується акт директором, а підписується бухгалтером. Накладна накладна заповнюються менеджером при відпуску матеріальних цінностей покупцям у трьох примірниках, один з яких лишається на підприємстві і є підставою для здійснення записів у реєстри бухгалтерського обліку, другий – служить перепусткою при виїзді машини з території підприємства, а третій примірник – передається покупцеві. При продажу виробничих запасів на сторону ще складається електронна податкова накладна, яка реєструється в Єдиному реєстрі податкових накладних. Вона містить реквізити: номер і дата складання; назва продавця і покупця, їхні реквізити; найменування товарів чи

послуг; ціна без ПДВ, кількість; ставка ПДВ; вартість з ПДВ; код товару за УКТ ЗЕД або код послуги згідно з Державним класифікатором продукції та послуг.

При отриманні виробничих запасів на складі постачальника менеджером пред'являється довіреність та паспорт.

Таким чином, в ПП «Екощит» первинні документи формуються автоматично в бухгалтерській програмі. Всі первинні документи містять усі необхідні реквізити, що відповідає законодавству.

2.2. Синтетичний та аналітичний облік виробничих запасів та відображення у фінансовій звітності підприємства

На підставі первинних та зведених документів з руху виробничих запасів заповнюються облікові реєстри, назва та зміст яких залежать від форми бухгалтерського обліку. Однак, незалежно від форми бухгалтерського обліку, для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству виробничих запасів призначено рахунок 20 «Виробничі запаси». Цей рахунок активний, балансовий, призначений для обліку господарських засобів. По дебету рахунку 20 «Виробничі запаси» відображають надходження (оприбуткування) виробничих запасів, їх дооцінку, по кредиту – вибуття виробничих запасів, уцінку тощо. Вартість окремих видів виробничих запасів обліковується на відповідних субрахунках рахунку 20 «Виробничі запаси».

Рахунок 20 «Виробничі запаси» має такі субрахунки:

201 "Сировина й матеріали";

202 "Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби";

203 "Паливо";

204 "Тара й тарні матеріали";

205 "Будівельні матеріали";

206 "Матеріали, передані в переробку";

207 "Запасні частини";

208 "Матеріали сільськогосподарського призначення";

209 "Інші матеріали" [27].

Характеристика субрахунків до рахунку 20 «Виробничі запаси» наведена в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Характеристика субрахунків до рахунку 20 «Виробничі запаси» [27]

Назва субрахунку	Призначення субрахунку
201 "Сировина й матеріали"	Облік наявності та руху сировини й основних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами при її виготовленні. На цьому субрахунку ведеться облік основних матеріалів, що використовуються підрядними будівельними організаціями при здійсненні будівельно-монтажних, ремонтних робіт. Допоміжні матеріали, які використовуються при виготовленні продукції або для господарських потреб, технічних цілей та сприяння у виробничому процесі, також відображаються на цьому субрахунку. Підприємства, що заготовляють сільськогосподарську продукцію для переробки, також відображають її вартість на цьому субрахунку.
202 "Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби"	Облік наявності та руху покупних напівфабрикатів, готових комплектуючих виробів (включаючи у підрядних будівельних організаціях будівельні конструкції та вироби - дерев'яні, залізобетонні, металеві, інші), що придбані для комплектування продукції, що випускається, які потребують додаткових витрат праці з їх обробки або збирання.
203 "Паливо"	Облік наявності та руху палива (нафтопродукти, тверде паливо, мастильні матеріали), що придбається чи заготовляється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель. Тут також обліковуються оплачені талони на нафтопродукти і газ.
204 "Тара й тарні матеріали"	Облік наявності та руху усіх видів тари, крім тари, яка використовується як господарський інвентар, а також матеріали й деталі, які використовують для виготовлення тари і її ремонту (деталі для збирання ящиків, бочкова клепка тощо).
205 "Будівельні матеріали"	Облік наявності та руху будівельних матеріалів, конструкцій і деталей, обладнання і комплектуючих виробів, які належать до монтажу, та інших матеріальних цінностей, необхідних для виконання будівельно-монтажних робіт, виготовлення будівельних деталей і конструкцій.
206 "Матеріали, передані в переробку"	Облік наявності та руху матеріалів, що передані в переробку на сторону та які надалі включаються до складу собівартості отриманих з них виробів. Затрати на переробку матеріалів, які оплачуються стороннім організаціям, відображаються безпосередньо за дебетом рахунків, на яких ведеться облік виробів, що отримані з переробки.

Продовж. табл. 2.2

Назва субрахунку	Призначення субрахунку
207 "Запасні частини"	Облік наявності та руху придбаних чи виготовлених запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин, обладнання, транспортних засобів, інструменту, а також автомобільних шин у запасі та обороті. На цьому ж субрахунку ведеться облік обмінного фонду повнокомплектних машин, устаткування, двигунів, вузлів, агрегатів, що створюються в ремонтних підрозділах підприємств, на ремонтних підприємствах.
208 "Матеріали сільськогосподарського призначення"	Облік наявності та руху мінеральних добрив, отрутохімікатів для боротьби зі шкідниками й хворобами сільськогосподарських культур, біопрепаратів, медикаментів, хімікатів, що використовуються для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин. Тут також відображаються саджанці, насіння й корми (покупні й власного вирощування), що використовуються для висаджування, посіву та відгодівлі тварин безпосередньо в господарстві.
209 "Інші матеріали"	Облік наявності та руху бланків суворого обліку (за вартістю придбання), відходів виробництва (обрубки, обрізка, стружка тощо), невиправного браку, матеріальних цінностей, одержаних від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали, паливо або запасні частини на цьому підприємстві (металобрухт, утиль), зношені шини тощо.

Аналітичний облік виробничих запасів у розрізі місць зберігання, матеріально-відповідальних осіб та видів запасів ведеться за їх видами.

Кореспонденція рахунків з обліку виробничих запасів наведена у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Кореспонденція рахунків з обліку виробничих запасів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Облік надходження запасів			
1	Придбано запаси з послідуною оплатою:		
	- отримано від постачальників - платників податку на додану вартість (ПДВ) за вартістю без ПДВ	20	631
	- на суму податкового кредиту з ПДВ за операцією	641	631
	- отримано від постачальників - неплатників ПДВ за вартістю у сумі зобов'язання перед постачальниками	20	631

Продовж. табл. 2.3

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
2	Придбано запаси у випадку здійснення попередньої оплати:		
	- здійснено авансовий платіж за запаси	371	311
	- на суму податкового кредиту з ПДВ за операцією	641	644
	- отримано запаси від постачальників - платників податку на додану вартість за вартістю без ПДВ	20	631
	- визнано зобов'язання перед постачальником на суму раніше відображеного податкового кредиту з ПДВ	644	631
	Проведено закриття рахунків обліку розрахунків з постачальниками за сплаченими та отриманими запасами	631	371
3	Придбано і оприбутковано запаси через підзвітних осіб за вартістю без ПДВ	20	372 "
	визначено за законодавством суму податкового кредиту з ПДВ за операцією	641 "	372 "
4	Оприбутковано запаси, отримані у вигляді благодійних внесків (гуманітарної допомоги), цільового фінансування	20	48
5	Оприбутковано безоплатно отримані запаси	20	718
6	Оприбутковано запаси отримані від учасника (засновника) підприємства	20	46
7	Зараховано до складу первісної вартості запасів: - витрати із страхування, митні збори, мито, суми непрямих податків, інші витрати	20	631, 64
	- транспортно-заготівельні витрати за вартістю без ПДВ за умови відстрочки платежу	20	631
	- визначено за законодавством суму податкового кредиту з ПДВ за операцією	641	631
8	Зараховано фінансові витрати, що підлягають включенню до собівартості кваліфікаційного активу	20	68
9	Оприбутковано запаси, раніше не враховані на балансі, а також надлишки запасів, виявлених при інвентаризації	20	719
10	Виявлено нестачі і псування запасів при прийманні вантажу з вини постачальника або транспортної організації	374	631
11	Пред'явлено суму претензії до постачальника на величину різниці між сумою попередньої оплати та сумою, вказаною в одержаних документах	374	631
12	Оприбутковано відходи виробництва	20	23

Продовж. табл. 2.3

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
13	Оприбутковано виробничі запаси (матеріали), виготовлені на підприємстві	20	23
14	Оприбутковано запаси, отримані від ліквідації об'єктів основних засобів	20	746
15	Оприбутковано запаси, отримані внаслідок здійснення обміну неподібними активами за бартерною угодою:		
	- визнано дохід від реалізації покупцям запасів (інших активів) за справедливою вартістю	36	70, 71 "
	- нарахована сума податкового зобов'язання з ПДВ за операцією	70 , 71	641
	- списано балансову вартість переданих запасів (інших активів)	90, 94	20
	- оприбутковано запаси за справедливою вартістю	20	631
	- визначено за законодавством суму податкового кредиту з ПДВ за операцією	641	631
	- залік заборгованості за розрахунками	631	361
Переоцінка запасів			
16	Списано суму, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації	946	20
17	Відновлено раніше списану величину вартості запасів внаслідок зростання їх чистої вартості реалізації	20	71
Облік вибуття запасів			
18	Реалізовано (продано) запаси:		
	- списано собівартість реалізованих запасів	943	20
	- отримано дохід від реалізації запасів	361	712
	- нарахована сума податкового зобов'язання з ПДВ за операцією	712	641
19	Витрачено запаси у виробництво для:		
	підприємств, що не використовують рахунки класу 8 "Витрати за елементами"	23	20
	підприємств, що використовують рахунки класу 8 "Витрати за елементами"	80	20
20	Витрачено запаси для виправлення виробничого браку	24	20
21	Списано собівартість остаточного браку	24	23

Продовж. табл. 2.3

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
22	Витрачено запаси (крім підприємств, що використовують рахунки класу 8 "Витрати за елементами") для:		
	- загальновиробничих потреб підприємства	91	20
	- загальногосподарських потреб підприємства	92 "	
	- забезпечення збуту продукції	93	
	- виконання досліджень та розробок	941	
	- утримання об'єктів житлово-комунального господарства і об'єктів соціально-культурного призначення	949	
23	Витрачено запаси для використання в процесі капітального будівництва або поліпшення, модернізації, модифікації основних засобів	15	20
24	Відпущено зі складу запаси у переробку стороннім організаціям	206	201
25	Витрачено запаси для підготовки та освоєння нових видів продукції, технологій, виробництв та агрегатів (пускові витрати)	39	20
26	Виявлено нестачі та втрати від псування запасів в результаті інвентаризації	947	20
	Одночасно зарахована на позабалансовий рахунок балансова вартість списаних сум нестачі та втрат від псування запасів до прийняття рішення про конкретних винуватців	На позабалансовому рахунку 072 здійснюється запис про збільшення сум невідшкодованих нестач і втрат від псування запасів	
27	Визнано дохід в сумі, що належить до відшкодування винними особами нестач та втрат від псування запасів	375	716
	нарахована сума податків та платежів за операцією	716	64
	Одночасно списані з позабалансового рахунку суми нестач та втрат від псування запасів, що належать до відшкодування винуватцями	На позабалансовому рахунку 072 здійснюється запис про зменшення сум невідшкодованих нестач і втрат від псування	
28	Передано запаси як внесок до статутного капіталу іншого підприємства:		
	- собівартість фінансової інвестиції, що вказана у статутних документах	14	68

Продовж. табл. 2.3

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
	- списано собівартість переданих запасів	943	20
	- визнано дохід від реалізації переданих запасів	36	712
	- нарахована сума податкового зобов'язання ПДВ за операцією	712	64
	- проведено закриття рахунків	68	36
29	Безоплатно передані запаси	949	20
	нарахована сума податкового зобов'язання ПДВ за операцією	949	64
30	Списано за розрахунком розподілену величину транспортно-заготівельних витрат (у разі їх узагальнення на окремому субрахунку обліку запасів)	15, 23, 24, 90, 91, 92, 93, 94	20

В ПП «Екошит» відкриті такі субрахунки з обліку виробничих запасів: 201 «Сировина й матеріали», 203 «Паливо», 205 «Будівельні матеріали», 207 «Запасні частини», 209 «Інші матеріали». Придбання виробничих запасів здійснюється підзвітними особами за готівку, або у постачальників за безготівковий розрахунок. У складі залишків запасів найбільшу вартість мають паливо та матеріали.

Операції ПП «Екошит» за грудень 2018 року узагальнено в табл. 2.4.

Аналітичний облік виробничих запасів у ПП «Екошит» ведеться у карточках, які містять залишки на початок, надходження і видаток виробничих запасів у розрізі їх видів. Крім того, на підприємстві спеціально розроблені відомості для ведення синтетичного обліку запасів, які формуються автоматично при застосуванні програмного забезпечення. ТЗВ додаються до первісної вартості виробничих запасів.

На підприємстві інвентаризація виробничих запасів проводиться щоквартально, до 15 числа останнього місяця кварталу комісією у складі директора, бухгалтера та менеджера. Результати перевірок фактичної наявності виробничих запасів записуються у інвентаризаційний опис, на кожній сторінці

якого проставляється кількість товарних одиниць і підпис матеріально-відповідальної особи.

Таблиця 2.4

Бухгалтерські проведення з обліку виробничих запасів

ПП «Екощит» за грудень 2018 р.

Зміст операції	Д^т	К^т	Сума
1. Переведено малоцінні швидкозношувані предмети до складу виробничих запасів	20	22	4328,00
2. Отримано виробничі запаси, закуплені підзвітною особою	201	3721	23569,21
3. Відображено податковий кредит з ПДВ	641	3721	4713,84
4. Отримано виробничі запаси, що надійшли від вітчизняних постачальників	203	631	58970,71
5. Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	1178,14
6. Списано виробничі запаси, використані на адміністративні потреби	92	203	5280,87
7. Списано виробничі запаси, використані при наданні послуг	949	201	2369,12

Записи про наявність виробничих запасів у інвентаризаційному опису передаються до бухгалтерії з метою звірки з обліковими даними.

Слід зауважити, що у ПП «Екощит» норми природного убутку не застосовуються, оскільки виробничі запаси переважно є або такими, що не псуються.

Виробничі запаси за первісною вартістю відображаються у ф. № 1-м «Баланс» у рядку 1100 «Запаси», при використанні їх вартість включається до інших операційних витрат у ф. №. 2-м «Звіт про фінансові результати» до рядка у рядку 2180 «Інші операційні витрати».

Таким чином, за результатами дослідження порядку ведення обліку виробничих запасів у ПП «Екощит» можемо зробити висновок про його відповідність законодавству. Облікові регістри з обліку виробничих запасів

складаються щомісячно з допомогою програмного забезпечення та є підставою для складання звітності.

2.3. Удосконалення обліку виробничих запасів з використанням інформаційних технологій

Вибір програмного забезпечення для автоматизованого ведення обліку, в тому числі й виробничих запасів та складання звітності залежить від фінансових можливостей підприємства й масштабів запланованої автоматизації, тому передбачає оцінку найбільш раціонального підходу до впровадження автоматизованих облікових систем. Існують чотири основні підходи до розв'язання такої проблеми: універсальний, спеціалізований, компонентний та індивідуальний.

До універсальних рішень належать програмні продукти, призначені для автоматизації найтипівіших процесів: формування й обробка первинних документів, облік господарських операцій підприємства, формування звітів. Універсальні системи використовуються для розв'язання найбільш загальних і поширених завдань бухгалтерії. Ці програми застосовують, як правило, вже традиційний підхід у веденні бухгалтерського обліку на комп'ютері: бухгалтер працює з журналом операцій, до якого вводяться проведення, при цьому може вестися кількісний, синтетичний і аналітичний облік. На підставі інформації з журналу операцій програма формує внутрішні та зовнішні звіти. Вартість таких програм невисока. Часто вимагається адаптація програм до кожного конкретного підприємства.

Спеціалізований підхід передбачає розробку програмного забезпечення відповідно до характеру діяльності підприємства. Це можуть бути рішення як більш широкої спеціалізації, але за конкретними ділянками діяльності підприємства, так і вузької - за родом діяльності.

Компонентний підхід передбачає поетапну автоматизацію облікового процесу в такій послідовності: склад, нарахування заробітної плати, розрахунки з дебіторами та кредиторами тощо. Такий підхід привабливий для дрібних і середніх підприємств, котрі мають намір розвивати діяльність у найближчому майбутньому, а також для тих, хто не наважується відразу придбати комплексну систему.

Індивідуальний підхід розрахований на заможного покупця. Переваги такого підходу очевидні: розробник готує програму для клієнта саме в такому вигляді, в якому той хоче її бачити. Але така програма завжди дорожча, ніж серійний продукт, тож він залишається прерогативою для великих і багатих підприємств [106, с. 14-16].

Незалежно від вибору програмного забезпечення та найбільш оптимального підходу до автоматизації обліку, технологія автоматизованої обробки облікової інформації про виробничі запаси умовно може бути поділена на декілька етапів.

Початковим етапом обробки інформації є відображення інформації про виробничі запаси у первинних документах для обробки на комп'ютері, що включає в себе формування електронних носіїв інформації з використанням автоматизованих робочих місць (АРМ) бухгалтерів чи інших матеріально - відповідальних осіб підприємства та оформлення документів необхідними підписами, передавання їх по мережах зв'язку для обробки відповідним АРМ. При цьому процеси збору та введення облікової інформації про виробничі запаси є, в основному, ручними, а підготовка інформації – частково автоматизованою. При введенні інформація перетворюється в дані, що мають форму цифрових кодів.

Наступні за введенням інформаційні процеси передбачають перетворення даних про виробничі запаси під управлінням програм. Вони включають чотири основних інформаційних процеси та відповідні їм процедури: обробка, обмін, накопичення даних, представлення.

Процес обробки пов'язаний із перетворенням значень і структур даних про виробничі запаси, а також з їх переведенням у форму, зручну для сприйняття. Процедури перетворення даних здійснюються за певними алгоритмами й реалізуються з допомогою машинних операцій.

Інформаційний процес обміну передбачає обмін даними виробничі запаси між процесами інформаційної технології. При цьому виділяють два основних типи процедур: передача даних за каналами зв'язку й мережеві процедури, що дозволяють здійснити організацію обчислювальної мережі загалом. Процедури передачі даних реалізуються з допомогою операцій кодування, модуляції, погодження і посилення сигналів.

Процес накопичення передбачає перетворення інформації про виробничі запаси в формі даних для тривалого зберігання, постійного оновлення й при необхідності оперативного вилучення в заданому обсязі. В цілому, процедура накопичення складається з організації зберігання й актуалізації даних. Зберігання передбачає створення такої структури розміщення даних в пам'яті комп'ютера, яка б дозволяла не тільки швидко накопичувати дані за певними ознаками, а й здійснювати їх пошук. В процесі накопичення даних важливою процедурою є їх актуалізація, тобто підтримання даних на рівні, який відповідає інформаційним потребам завдань, що вирішуються в інформаційній технології.

В процесі представлення даних об'єднуються процедури формалізації, накопичення й виведення нової інформації відповідно до поставленого завдання, тобто заключний етап автоматизованої обробки інформації характеризується отриманням результатів за звітний період за запитом користувача у необхідному аналітичному розрізі, узагальненням інформації про виробничі запаси з подальшим відображенням її у звітності.

Вище наведений алгоритм обробки інформації про виробничі запаси підприємств покладений в основу більшості програм з автоматизації бухгалтерського обліку.

Як раніше зазначалося, при комп'ютеризованому обліку первинний документ може складатися або в бухгалтерії, або на робочих місцях облікових працівників – у підрозділах підприємства за допомогою ПЕОМ, підключених до локальних або глобальних обчислювальних мереж. Бухгалтер створює за ним облікову фразу, тобто сукупність реквізитів для зберігання в базі даних ПЕОМ та бухгалтерське проведення, яке додається до хронологічного масиву даних – журналу операцій. Паралельно цей документ може реєструватися вручну в журналі реєстрації первинних документів.

Найпоширенішими програмами автоматизації бухгалтерського обліку, що призначені для середніх і великих торговельних підприємств, є «1С: Підприємство 8.3», «1С: Підприємство. Управління торговельним підприємством для України. Редакція 1.2» та «БЕСТ». Оскільки на досліджуваному підприємстві застосовується програма фірми 1С, то розглянемо її сервісні можливості більш детально [101, с. 48].

Програма «1С: Підприємство. Управління торговельним підприємством для України. Редакція 1.2» є широко розповсюдженою у використанні на багатьох підприємствах України. Її побудовано за модульним принципом, що допускає залежно від виробничої ситуації ізольовану експлуатацію окремих модулів, а також використання їх довільних комбінацій.

За допомогою електронної бухгалтерської програми, разом із вводом проведення, формуються первинні документи. Програма дає можливість скласти звітність і різноманітні допоміжні документи, зокрема:

- оборотно-сальдові відомості по рахунках та/або субрахунках;
- аналізи рахунків, що містять підсумки по кореспонденціях конкретних рахунків з усіма рахунками;
- зведені проведення, тобто підсумки типових кореспонденцій рахунків;
- аналізи рахунків по датах - залишки, обороти і кореспонденції з іншими рахунками на кожну дату звітного періоду;
- журнали-ордери, тобто вибірки проведення із журналу операцій по відповідних рахунках, кореспонденціях та інших ознаках;

- карточки рахунків, що містять всі проведення за даним рахунком;
- звіти довільної форми, що розроблені користувачем для детального вивчення господарських процесів.

Організація аналітичного обліку в програмі «1С: Підприємство. Управління торговельним підприємством для України. Редакція 1.2» дозволяє простежувати рух конкретних видів запасів, розрахунки з конкретними покупцями та постачальниками, виконання договорів тощо.

В загальному вигляді процес створення та обробки документів можливо представити як послідовні фази обробки, що здійснюються на різних ділянках обліку. В свою чергу фази можуть складатися з одного або кількох каналів обробки на робочих місцях співробітників апарату бухгалтерського обліку.

В умовах автоматизації обліку можливий універсальний режим праці, оскільки розподілена система може реалізувати як децентралізовану обробку інформації про виробничі запаси, характерну для окремої обчислювальної машини, так і централізовану, при цьому обчислювальні машини працюють паралельно, вирішуючи свої завдання, а при необхідності здійснюється обмін інформацією.

Усі складові системи програми «1С: Підприємство. Управління торговельним підприємством для України. Редакція 1.2» можна поділити на технічну платформу та конфігурації. Технічна платформа являє собою набір різноманітних механізмів діяльності та не залежить від конкретного законодавства й методології обліку. Конфігурації є власне прикладними рішеннями. Кожна конфігурація орієнтована на автоматизацію визначеної сфери економічної діяльності та відповідає діючому законодавству.

В комплект поставки програмних продуктів системи програм «1С: Підприємство. Управління торговельним підприємством для України. Редакція 1.2» включаються типові конфігурації. Вони являють собою універсальні прикладні рішення для автоматизації конкретної галузі економіки.

Конфігурації призначені для автоматизації окремих сфер діяльності підприємства, наприклад, бухгалтерського обліку виробничих запасів.

Особливістю даної системи є можливість зміни конфігурації самим користувачем або організаціями, які спеціалізуються на впровадженні та підтримці програмних продуктів фірми 1С. Це забезпечує максимальну відповідність автоматизованої системи особливостями обліку на конкретному підприємстві.

Значна більшість комп'ютеризованих систем бухгалтерського обліку виконує дії, котрі неможливо візуально прослідкувати та документально засвідчити. Недоліки дослідження ручної форми ведення бухгалтерського обліку проявляються, наприклад, у випадках, коли:

- не існує вхідного документу, тобто операція здійснена в діалоговому режимі, крім того, розрахунок проміжних сум може бути здійснений, виходячи з вимог алгоритму, без можливості побачити процедуру розрахунку;

- система не може показати контрольний слід операцій, оброблених тільки на комп'ютері;

- вихідна інформація може складатися тільки з підсумкової загальної кількості, в той час як деталі зберігаються в пам'яті комп'ютера.

Ризик виникнення помилки може існувати в кожному елементі системи обліку, тому необхідно постійно забезпечувати повноту і своєчасність поновлення документації, адекватність системи обробки даних та виконання операцій.

Також необхідно розробити спеціальні процедури для перевірки і контролю автоматизованих засобів управління і обліку, що можуть бути складені у вигляді програм і тестів, які проводяться без використання комп'ютерної техніки.

Набір документів для автоматизації бухгалтерських операцій в конфігурації «1С: Підприємство. Управління торговельним підприємством для України. Редакція 1.2» розрахований на ведення найбільш важливих розділів обліку: касових та розрахункових операцій, основних засобів, малоцінних необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, запасів, витрат, доходів тощо.

Зручним при роботі з програмою є те, що можливе отримання різноманітних видів допомоги, серед яких підказки щодо роботи системи в цілому та використання конкретного об'єкта конфігурації зокрема.

До властивостей рахунків, визначених у конфігурації, відносяться: склад субрахунків; налаштування аналітичного обліку; налаштування кількісного обліку; ознаки активних, пасивних і активно – пасивних рахунків; ознаки забалансових рахунків.

Найбільш важливими властивостями серед перерахованих є склад субрахунків і налаштування аналітичного обліку, що дозволяє пристосувати програму до особливостей діяльності підприємства.

Для введення операцій, в т.ч. й з обліку виробничих запасів у типовій конфігурації використовуються стандартні реквізити “Номер операції”, “Дата операції”, “Зміст операції”, і “Сума операції”. Всі операції нумеруються автоматично в порядку зростання. Дату операції можна задати з допомогою календаря чи вручну. У змісті операції вказується інформація, що характеризує всю операцію в цілому. Заповнення суми операції визначається самостійно в режимі “Сервіс-Параметри-Операції”.

Бухгалтерське проведення характеризується набором реквізитів, до складу яких крім основних реквізитів (кореспондуючі рахунки, субkonto, валюта, кількість, сума), включені реквізити “Зміст проведення” і “Номер журналу”. У змісті проведення вказується текстова інформація, що характеризує конкретну операцію. Номер журналу призначений для введення в кожному проведенні буквено-числового номера до 2 знаків, за яким зручно проводити відбір проведення у журналі проведення та у звітах за проведеннями.

Операції, що містять проведення, можна вводити вручну чи документами. Так, для запису операцій в інформаційну базу використовуються кнопки “ОК” і “Записати”. Кнопка “ОК” дозволяє записати операцію і закрити вікно форми операції. При нажиманні кнопки “Закрити” відбувається закриття вікна.

Для зручності перегляду введених операцій і проведення в типовій конфігурації призначені журнали операцій, проведення і документів. Журнал

операцій містить основні відомості про операції і включає крім операцій, введених вручну, всі документи, що формують проведення. В журналі передбачена можливість перегляду як загального списку проведенень, так і з їх розподілом за номерами журналів операцій.

У програмі для обліку виробничих запасів передбачені наступні види спеціалізованих журналів документів: надходження запасів; вибуття запасів; реалізації запасів.

Довідники типової конфігурації призначені для ведення аналітичного обліку за рахунками, а також введення різноманітної інформації в первинні документи. Якщо довідник використовується для ведення аналітичного обліку, то відповідає визначеному виду субконто. Для перегляду і редагування довідники доступні із головного меню програми. Заповнення і коригування довідників можливе також в процесі роботи з документами і операціями, але для певних довідників дозволений тільки вибір із раніше введених значень без можливості вводу і редагування елементів.

Довідник “Запаси” призначений для збереження списку однорідних груп (видів) запасів і використовується для виписки первинних документів та ведення аналітичного обліку.

Список найменувань запасів має дворівневу структуру, тобто запаси об’єднуються в довіднику в довільні групи. Довідник дозволяє отримати звіти за однорідними групами запасів. Для цього необхідно в формі довідника вибрати певну групу запасів і натиснути кнопку “Аналіз запасів” чи “Звіт за запасами”. З допомогою кнопки “Аналіз запасів” формується стандартний звіт програми “Аналіз субконто” та спеціалізований звіт за запасами, що включає додаткову інформацію - “Звіт за запасами”.

В довіднику кожній новій групі запасів автоматично присвоюється номер. З метою ведення оперативного обліку для запасів вказується підрозділ їх зберігання та використання. В реквізиті “Дата оприбуткування” вказується дата придбання запасів і постановка на баланс організації.

Для реєстрації надходження на підприємство окремих найменувань запасів призначений документ “Придбання запасів за плату”. Введення нового документу виконується вибором пункту “Надходження запасів” у підменю “Облік запасів” меню “Документи” головного меню програми.

В реквізиті “Отримано від” вказується контрагент, у якого придбано запаси. Вибір контрагента можливий з меню “Контрагенти”. Далі вводяться відомості про запаси у табличну частину документу: вартість, ПДВ, всього. У нижній частині таблиці автоматично підраховується підсумок для перевірки з документами постачальника. Інші реквізити табличної частини документу заповнюються відповідно до накладної постачальника в режимі редагування рядків табличної частини і нажимається “ОК”.

Для відображення в обліку транспортно-заготівельних витрат, пов’язаних з придбанням запасів, у програмі передбачено універсальний документ “Додаткові витрати на придбання”, який вводиться або на основі документа “Придбання запасів за плату” або через пункт “Додаткові витрати на придбання” із меню “Документи” головного меню програми. В табличній частині форми документа вказуються фактичні транспортно-заготівельні витрати, пов’язані з придбанням запасів, кореспондуючий рахунок, сума, ПДВ та “ОК”.

На закладці “Відомості про запаси” містяться реквізити довідника “Запаси”.

Для автоматизації облікової операції з переміщення запасів у типовій конфігурації призначений документ “Переміщення запасів”, що викликається із підменю “Облік запасів” меню “Документи” головного меню програми. Надалі вказуються реквізити запасів, що підлягають переміщенню, формується і роздруковується відповідна накладна, а також зберігається документ. При цьому проведення не формується, так як змінюються лише періодичні реквізити запасів.

При вибутті запасів у зв’язку з їх псуванням використовується документ “Списання запасів”, що дозволяє сформувати відповідний акт. При продажу

запасів, передачі їх до статутного капіталу чи безоплатному отриманні в типовій конфігурації використовується документ “Передача запасів”.

Звітність у програмі «1С: Підприємство. Управління торговельним підприємством для України. Редакція 1.2» може бути стандартною та нестандартною. До стандартних звітів відноситься аналіз рахунку за певною ознакою (за кодом рахунку, датою, визначеним субконто). Нестандартні звіти є засобом для проведення оперативного аналізу. Програмою також передбачена можливість створення власних спеціалізованих звітів [101, с. 46-49].

В ПП «Екощит» для автоматизації облікових робіт застосовується програма, всі ділянки облікової роботи автоматизовані: від складання первинних документів до заповнення статей звітності. Тому на підприємстві належним чином налаштовані склад субрахунків; налаштування аналітичного та кількісного обліку виробничих запасів (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Склад і характеристика основних функцій облікового персоналу в ПП «Екощит»

Для введення операцій щодо руху виробничих запасів на підприємстві бухгалтер заповнює рахунок постачальника в закладці «Документи», «Закупки», «Рахунки на оплату постачальників» (рис. 2.2).

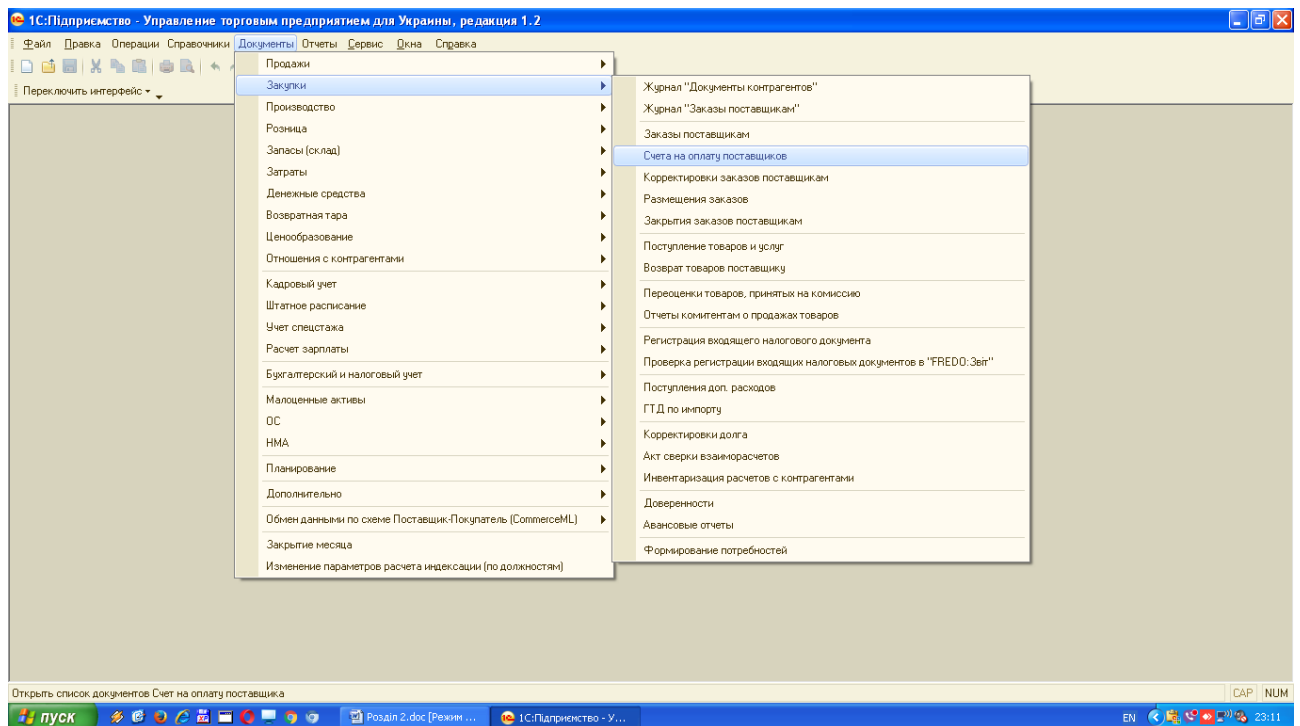


Рис. 2.2. Формування рахунку постачальника по ПП «Екощит»

На підставі рахунку постачальника формується платіжне доручення вихідне та оформлюється надходження товарів та послуг. При цьому список найменувань запасів об'єднується в довіднику «Номенклатура» в групи відповідно до субрахунків з обліку виробничих запасів та конкретних видів запасів.

З метою контролю за рухом виробничих запасів бухгалтер підприємства формує стандартний звіт «Оборотно-сальдова відомість по рахунку», що містить початкові та кінцеві залишки й обороти за рахунком 20 «Виробничі запаси» у розрізі субрахунків, періодично формуються також документи «Аналіз рахунку по датах» або «Головна книга» тощо.

При відпуску запасів на закладці «Запаси», «Списання запасів» формується акт списання запасів, що має встановлену форму.

Таким чином, автоматизація бухгалтерського обліку виробничих запасів забезпечує всі рівні управління необхідною інформацією про види виробничих запасів на певну дату, їх достатність для здійснення фінансово-господарської діяльності підприємства, видаток за певними цілями.

Висновки за розділом 2

Розгляд організації та методики обліку виробничих запасів дає можливість зробити висновки.

1. При купівлі-продажу виробничих запасів між продавцем та покупцем укладається договір. Виробничі запаси відпускаються покупцям тільки за довіреністю одержувачів. Надходження на склад запасів оформлюється: накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, прибутковим ордером, актом про приймання матеріалів, товарно-транспортною накладною або накладною, комерційним актом, податковою накладною. На підставі документів про оприбуткування здійснюються записи в картках складського обліку. При відвантаженні виробничих запасів також в електронному вигляді складається податкова накладна. Для внутрішнього переміщення запасів, їх відпуску виробничим підрозділам та іншим структурним підрозділам використовується накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, лімітно-забірні картки. Звіт про рух виробничих запасів складі є зведеним документом, який складають матеріально-відповідальні особи за звітний період. Звіт складається з двох розділів: надходження; вибуття.

2. В ПП «Екошит» рух виробничих запасів підтверджується накладними та актами списання, що складаються з допомогою програми «1С: Підприємство. Управління торговельним підприємством для України. Редакція 1.2». При цьому на підставі видаткової накладної або накладної постачальника у програмі

формується накладна. При відпуску виробничих запасів для внутрішніх потреб або з метою надання послуг складається акт списання, що містить найменування виробничих запасів, їх кількість, ціну та вартість, затверджується акт директором, а підписується бухгалтером. Накладна заповнюється менеджером при відпуску матеріальних цінностей покупцям у трьох примірниках. При продажу виробничих запасів на сторону ще складається електронна податкова накладна, яка реєструється в Єдиному реєстрі податкових накладних. При отриманні виробничих запасів на складі постачальника менеджером ПП «Екощит» пред'являється довіреність та паспорт.

3. Для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству виробничих запасів призначено рахунок 20 «Виробничі запаси». В ПП «Екощит» відкриті такі субрахунки з обліку виробничих запасів: 201 «Сировина й матеріали», 203 «Паливо», 205 «Будівельні матеріали», 207 «Запасні частини», 209 «Інші матеріали». Придбання виробничих запасів здійснюється підзвітними особами за готівку, або у постачальників за безготівковий розрахунок. У складі залишків запасів найбільшу вартість мають паливо та матеріали.

4. Виробничі запаси за первісною вартістю відображаються у ф. № 1-м «Баланс» у рядку 1100 «Запаси», при використанні їх вартість включається до інших операційних витрат у ф. №. 2-м «Звіт про фінансові результати» до рядка у рядку 2180 «Інші операційні витрати».

5. В ПП «Екощит» для автоматизації облікових робіт застосовується програма «1С: Підприємство. Управління торговельним підприємством для України. Редакція 1.2», всі ділянки облікової роботи автоматизовані.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Організація і планування аудиту виробничих запасів

Першим етапом проведення аудиторської перевірки виробничих запасів є планування. Норми та рекомендації щодо планування аудиту визначені Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. № 2258-VIII [71], Міжнародними стандартами аудиту 300 «Планування аудиту фінансової звітності», 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища», 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» та іншими нормативно-правовими актами.

Важливу роль у процесі аудиторської перевірки відіграє інформаційне забезпечення, яке повинне бути представлено сукупністю документів з обліку виробничих запасів, а саме: первинних документів, документів складського обліку, реєстрів аналітичного та синтетичного обліку, звітності підприємств, актів інвентаризації, облікової політики підприємства та ін. метою аудиту виробничих запасів є.

Метою планування аудиту виробничих запасів є концентрація уваги аудитора на найважливіших напрямках аудиту, виявлення проблем в обліку виробничих запасів, які варто перевірити найретельніше, а також отримання обґрунтованої впевненості у тому, що інформація про виробничі запаси у фінансовій звітності не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства та помилок і відповідає вимогам нормативно-правових актів, застосованої концептуальної основи фінансового звітування.

Процес планування аудиту можна умовно поділити на два великі етапи:

- попереднє планування;

– розробка загального плану та програми аудиту.

Залежно від аудиторського дослідження, завдань, передбачених договором та власних можливостей аудитор на свій розсуд обирає методику проведення аудиту виробничих запасів. Основна мета обраної методики зводиться до встановлення об'єктивної істини про досліджуваний об'єкт. Проводити суцільну перевірку виробничих запасів недоцільно, оскільки це потребує великих матеріальних і трудових затрат. Тому бажано перевірити й оцінити систему внутрішнього контролю та обліку на підприємстві, залежно від отриманих результатів, розширювати сукупність досліджень чи навпаки, довіритися даним клієнта і провести лише деякі перевірочні процедури, щоб підтвердити довіру до інформації системи внутрішнього контролю.

Вивчення й оцінка внутрішнього контролю і системи бухгалтерського обліку виробничих запасів потребує проведення тестування, в результаті якого можна вивчити слабкі і сильні сторони об'єкта дослідження. Тести системи контролю застосовують для одержання аудиторських доказів відносно відповідності структури та ефективності функціонування систем обліку та внутрішнього аудиту. Це перелік методів та порядок їх застосування аудитором для оцінки ефективності функціонування системи обліку і внутрішнього контролю.

За результатами тестування аудитор переходить до складання програми аудиту виробничих запасів. Кількість аудиторських процедур зворотно пропорційна оцінці системи внутрішнього контролю: чим вища оцінка системи внутрішнього контролю, тим менше аудиторських процедур може планувати аудитор. Приклад тесту внутрішнього контролю виробничих запасів представлено в табл. 3.1. Результати тестування дають можливість вибрати спосіб організації аудиту: суцільний вибірковий чи комбінований. Аудитори як правило проводять вибіркочу перевірку виробничих запасів, яка є більш ефективною в порівнянні з суцільною [1, с. 127].

Таблиця 3.1

Тест внутрішнього контролю виробничих запасів ПП «Екощит»
[авторська розробка]

№ з/п	Зміст питань	Варіанти відповіді		
		Так	Ні	Інформація відсутня
1	Чи відповідає зберігання виробничих запасів вимогам щодо належного зберігання: охорона, страхування (технологічні умови, необхідні пристосування, запобігання псуванню) тощо?	+		
2	Чи закріплені виробничі запаси, що знаходяться на складі і в експлуатації, за особами, відповідальними за їх зберігання і використання?	+		
3	Чи ведеться облік виробничих запасів у розрізі місць зберігання та підзвітних осіб?	+		
4	Працівників, безпосередньо пов'язаних із збереженням та відпуском виробничих запасів, зобов'язують брати відпустку, призначають на час відпустки інших осіб, здійснюють передачі, інвентаризації?		+	
5	Доступ до інформаційної бази за виробничими запасами є лише в осіб, для яких це пов'язано з посадовими обов'язками?	+		
6	Періодичність проведення інвентаризації: - 1 раз на рік - частіше 1-го разу на рік - рідше 1-го разу на рік	+		
7	Чи відображаються в обліку результати інвентаризації?	+		
8	Чи виявлені у звітному періоді факти крадіжки та псування виробничих запасів і на яку суму?		+	
9	Чи списувалися за нормами природний убуток виробничих запасів та яка їх сума?		+	
10	Чи проводиться звірка даних регістрів бухгалтерського обліку виробничих запасів з даними Головної книги?	+		
11	Чи здійснюється контроль за своєчасністю пред'явлення претензій за якістю та кількістю одержаних виробничих запасів?		+	
12	Чи проводиться контроль за несвоечасно зданими невикористаними дорученнями?	+		
13	Чи проводиться контроль за фактами списань від псування та знищення виробничих запасів?		+	
14	Чи проводиться контроль за точністю підрахунку кількості виробничих запасів, що надійшли з даними первинних документів?	+		
15	Чи виключаються із підрахунків виробничі запаси, які є в наявності, але право власності належить іншим?			+

Попереднє планування здійснюється на початковій стадії аудиту і має ґрунтуватися на попередньому вивченні особливостей бізнесу клієнта. Отже, отримання аудитором уявлення про стан справ на підприємстві є найважливішою складовою планування аудиту.

План аудиту виробничих запасів – це документ, який за своїм змістом є більше деталізованим, ніж загальна стратегія аудиту. Зокрема, він розглядає характер, час та обсяг аудиторських процедур щодо виробничих запасів, які мають виконуватися працівниками аудиторської фірми для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів з метою зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня. Складений план аудиту виробничих запасів підлягає обов’язковому документуванню. Формат та обсяг документування залежать від таких аспектів, як розмір та складність підприємства, що перевіряється, суттєвість, обсяг іншого документування та обставини конкретного завдання з аудиту. ПП «Екощит» є суб’єктом малого підприємництва та має 5 найманих працівників, його організаційна структура управління не є складною.

Документування плану аудиту виробничих запасів має бути достатнім для відображення запланованого характеру, часу та обсягу процедур оцінки ризиків і подальших аудиторських процедур на рівні тверджень для кожного суттєвого класу операцій, залишків на рахунках та розкритті у відповідь на оцінені ризики. МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» визначає, що аудитор має також документувати будь-які значні зміни до початково запланованої загальної стратегії аудиту і детального плану аудиту, враховуючи причини цих значних змін та дії аудитора у відповідь на події, умови або результати аудиторських процедур, що призвели до цих змін.

План аудиту виробничих запасів затверджується до початку виконання процедур отримання аудиторських доказів, проте він може переглядатися залежно від зміни обставин, що виникають у процесі аудиту. Тобто, план аудиту виробничих запасів не має раз і назавжди сформованого змісту, його зміст знаходиться в процесі постійного розвитку (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

План аудиту виробничих запасівОрганізація, що перевіряється **ПП «Екощит»**Період перевірки **7.03.19–14.03.19**

№ з/п	Заплановані види робіт	Період проведення	Виконавець
1	Перевірка фактичної наявності та стану збереження виробничих запасів	07.03.2019	аудитор
2	Перевірка документального оформлення договорів про матеріальну відповідальність на підприємстві	08.03.2019	аудитор
3	Перевірка організації аналітичного обліку надходження виробничих запасів	09.03.2019	аудитор
4	Перевірка організації аналітичного обліку списання виробничих запасів	10.03.2019	аудитор
5	Перевірка правильності обліку надлишків та нестач виробничих запасів	11.03.2019	аудитор
6	Перевірка правильності відображення залишків виробничих запасів	12.03.2019	аудитор
7	Перевірка відповідності даних аналітичного обліку виробничих запасів з бухгалтерськими регістрами та фінансовою звітністю	13.03.2019	аудитор
8	Узагальнення результатів перевірки	14.03.2019	аудитор

На підставі плану аудиту виробничих запасів аудитор складає програму перевірки, де встановлює перелік аудиторських процедур, які б дали можливість:

- встановити достовірність первинних даних бухгалтерського обліку щодо фактичної наявності та руху виробничих запасів;
- перевірити повноту і своєчасність відображення первинних даних з обліку виробничих запасів у зведених документах та реєстрах;
- перевірити правильність ведення обліку виробничих запасів відповідно до чинних законодавчих і нормативних актів, облікової політики суб'єкта господарювання;
- перевірити стан збереження виробничих запасів у суб'єкта господарювання;
- підтвердити або спростувати показники фінансової звітності суб'єкта господарювання, які залежать від достовірності, повноти, й

своєчасності відображення господарських операцій, пов'язаних із рухом виробничих запасів.

Під час підготовки програми аудиту для виконання робіт за конкретним договором доречно враховувати такі обставини:

- визначені оцінки ризику суттєвих викривлень;
- рівень впевненості, який має бути забезпечений під час отримання аудиторських доказів у процесі виконання процедур по суті;
- заплановані терміни виконання тестів контролю і процедур по суті;
- можливість координації будь-якої позиції в плані перевірки, наприклад, заміна одного працівника на іншого, надання технічної або методичної допомоги;
- кількість асистентів (тобто працівників аудиторської фірми, які мають менший досвід роботи порівняно зі старшим персоналом);
- необхідність залучення інших аудиторів або експертів.

Програма аудиту виробничих запасів, як і інші документи, що формуються в процесі перевірки, є важливим інструментом, який дозволяє забезпечити якісне надання професійних послуг, а також зменшити ризик не виявлення суттєвих помилок. Виконання визначеного комплексу процедур залежить від обраного аудиторського підходу. По-перше, процедури отримання аудиторських доказів можна побудувати щодо інформації, яка систематизується на рахунках бухгалтерського обліку й потім слугує підставою для формування відповідного показника фінансової звітності. По-друге, процедури отримання аудиторських доказів можна побудувати для перевірки інформації про господарські операції в розрізі господарських циклів, що відбуваються на підприємстві, і пов'язаних з ними рахунків бухгалтерського обліку. З кожного розділу програми формуються документально підтверджені висновки, які є основою для формування та висловлення думки аудитора в аудиторському звіті та висновку. Програму аудиту виробничих запасів, як і загальний план, варто переглядати в ході перевірки (якщо це необхідно).

Причини всіх змін мають бути задокументовані [15, с. 245]. Отже, на підставі загального плану аудиту виробничих запасів аудитор розробляє та документально оформлює програму аудиту, яка деталізує та розкриває пункти плану аудиту (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Програма перевірки виробничих запасів

Організація, що перевіряється **ПП «Екощит»**

Період перевірки **7.03.19–14.03.19**

№ з/п	Перелік процедур	Період проведення процедур перевірки	Виконавець	Назва робочих документів	Примітки
1	Перевірка фактичної наявності та стану збереження виробничих запасів	07.03.2019	Аудитор	Відомості інвентаризації	Провести інвентаризацію
2	Перевірка документального оформлення договорів про матеріальну відповідальність на підприємстві	08.03.2019	Аудитор	Договори, трудові книжки	Нормативно-правова перевірка
3	Перевірка організації аналітичного обліку надходження виробничих запасів	09.03.2019	Аудитор	Акти, прибуткові ордери, накладні, акти про приймання матеріалів, товарні чеки, оборотно-сальдова відомість по рах. 20 тощо	Вибіркова перевірка первинних документів
4	Перевірка організації аналітичного обліку списання виробничих запасів	10.03.2019	Аудитор	Видаткові накладні, лімітно-забірні картки, оборотно-сальдова відомість по рах. 20	Дані реєстрів обліку звірити первинними документами, звірити підсумки
5	Перевірка правильності обліку надлишків та нестач виробничих запасів	11.03.2019	Аудитор	Акт інвентаризації, оборотно-сальдова відомість	Опитати винних осіб

Продовж. табл. 3.3

№ з/п	Перелік процедур	Період проведення процедур перевірки	Виконавець	Назва робочих документів	Примітки
6	Перевірка правильності відображення залишків виробничих запасів	12.03.2019	Аудитор	Оборотно-сальдові відомості по рах. 20	Арифметична перевірка
7	Перевірка відповідності даних аналітичного обліку виробничих запасів з бухгалтерськими регістрами та фінансовою звітністю	13.03.2019	Аудитор	Баланс (ф. № 1-м), Оборотно-сальдові відомості по рах. 20	Зіставлення даних балансу з підсумками регістрів по рах. 20,
8	Узагальнення результатів аудиту	14.03.2019	Аудитор	Аудиторський звіт	Надати керівництву необхідні рекомендації

У ході проведення перевірки аудитор може внести відповідні коригування до плану проведення перевірки. Аудитор також має проаналізувати та виявити зміни, що мали місце після проведення останнього аудиту. Організацію аудиту виробничих запасів доцільно розпочати з перевірки своєчасності і повноти проведення інвентаризації запасів. При цьому потрібно звернути увагу на терміни проведення інвентаризації, склад комісії, правильність відображення результатів інвентаризації в бухгалтерському обліку. Варто звернути увагу на правильність визначення збитків (шкоди) завданих матеріально-відповідальною особою від нестачі виробничих запасів (наявність пояснення матеріально-відповідальної особи, погодження нею на відшкодування збитків та правильність відображення відшкодування в обліку). Далі перевіряється процес надходження виробничих запасів: своєчасність і правильність оприбуткування запасів, документальне оформлення первинних документів та відображення їх в обліку; також варто перевірити правильність складання актів розбіжності кількості та якості матеріальних цінностей, що надійшли, і своєчасність пред'явлення претензій до постачальників або транспортних організацій [19, с. 268].

Таким чином, планування та організація аудиту виробничих запасів включає безпосереднє попереднє планування аудиту та розробку загального плану та програми аудиту виробничих запасів. Ці документи, в свою чергу, забезпечать підвищення рівня контролю та покращать аудит операцій з виробничими запасами. На підставі плану та програми аудиту виробничих запасів проводиться безпосередній аудит виробничих запасів, що включає методичні аспекти перевірки.

3.2. Методика аудиту виробничих запасів

Методичні процедури перевірки стану обліку та звітності щодо виробничих запасів повинні передбачати отримання аудитором необхідних доказів. Згідно з МСА 501 «Аудиторські докази – особливі положення щодо відібраних елементів», аудитор повинен отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо наявності та стану запасів шляхом присутності під час інвентаризації запасів, крім випадків, якщо це не є можливим на практиці для того, щоб:

- оцінити інструкції та процедури управлінського персоналу для відображення в обліку і контролю за результатами інвентаризації запасів суб'єкта господарювання;
- спостерігати за процедурами проведення підрахунку, які здійснюються управлінським персоналом;
- інспектувати запаси;
- виконати контрольні перерахунки;
- здійснити аудиторські процедури щодо остаточних даних про запаси суб'єкта господарювання, щоб визначити, чи точно вони відображають фактичні результати інвентаризації запасів [40, с. 353].

Аудит виробничих запасів підприємства з урахуванням специфіки його діяльності повинен бути спрямований на перевірку тверджень керівництва

щодо цієї компоненти оборотних активів, наведених у фінансовій звітності, шляхом застосування відповідних прийомів і процедур. Для встановлених тверджень за операціями із виробничими запасами аудитор визначає докази, джерела та процедури їх отримання. Твердження мають принципове значення для організації і виконання локальних завдань з аудиту, а згодом – висловлення аудиторської думки про достовірність фінансової звітності клієнта загалом, тому важливо на початку перевірки чітко ідентифікувати твердження для кожної статті фінансової звітності [49]. Тобто в процесі аудиторської перевірки аудитор повинен отримати від управлінського персоналу підприємства твердження стосовно виробничих запасів.

Для ефективної організації проведення аудиту виробничих запасів необхідно дотримуватись певних етапів. Послідовність аудиту виробничих запасів наведена на рисунку 3.1.

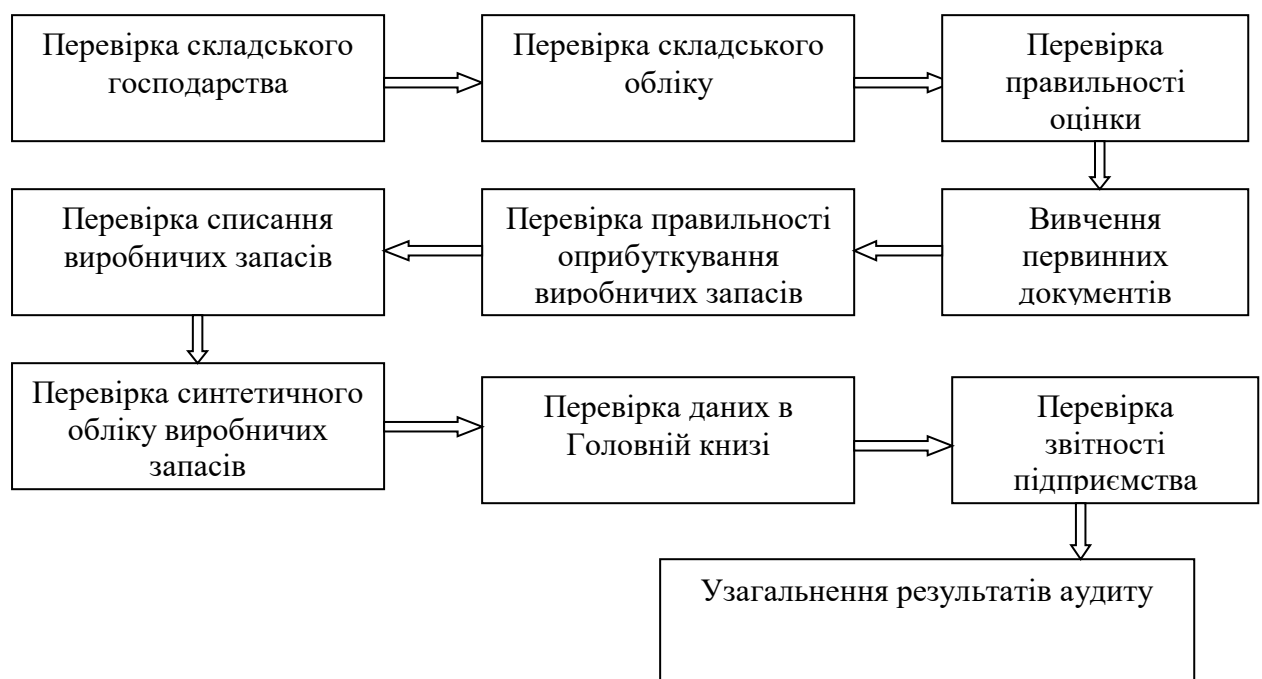


Рис. 3.1. Алгоритм проведення аудиту виробничих запасів
[авторська розробка]

При здійсненні аудиту виробничих запасів аудитор використовує як документальні, так і фактичні (органолептичні) методи перевірки. Тому під час

перевірки використовуються розглянути методи аудиторської перевірки виробничих запасів, сформовані в залежності від етапу аудиту (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Методи аудиторської перевірки виробничих запасів [52, с. 1315]

№	Етап аудиту	Метод аудиту
1	Аудит організації обліку прямих матеріальних витрат	Суцільна документальна перевірка
2	Перевірка правильності оцінки виробничих запасів, які включені до собівартості продукції	Вибіркова документальна перевірка
3	Перевірка обґрунтованості віднесення запасів до складу прямих виробничих затрат на виробництво продукції	Вибіркова документальна перевірка
4	Перевірка вірогідності списання на виробництво матеріалів	Вибіркова документальна перевірка
5	Перевірка якісних показників списаних на виробництво запасів	Вибіркова фактична перевірка
6	Перевірка дотримання норм з відпуску запасів	Комбінована документальна перевірка
7	Перевірка правильності оцінки, використання і списання зворотних відходів та вторинної сировини	Вибіркова документальна та фактична перевірка
8	Перевірка синтетичного і аналітичного обліку виробничих запасів	Комбінована документальна перевірка

Наступним етапом аудиторської перевірки запасів є з'ясування встановленої методики оцінки запасів, яка регламентована обліковою політикою підприємства. Потрібно перевірити, чи придбані або виготовлені товарно-матеріальні цінності зараховуються на баланс за первісною вартістю (згідно з П(С)БО9 «Запаси» [63]). Перевіряючи операції з надходження виробничих запасів, насамперед вивчається порядок їх обліку та контролю на даному підприємстві. На ПП «Екощит» нами було виявлено, що всі виробничі запаси, які надійшли на підприємство за безготівковим розрахунком, були отримані шляхом видачі довіреностей менеджерам, які мають право на їх одержання. Тому аудитору слід перевірити:

- наявність журналу виданих довіреностей;
- наявність наказу на тих осіб, які мають право підпису довіреностей;
- своєчасність подання звіту з використання одержаних довіреностей.

На підставі журналу реєстрації довіреностей та первинних документів перевіряється своєчасність оприбуткування виробничих запасів. Під час надходження виробничих запасів зіставляються назва та кількість оприбутованих виробничих запасів з даними супроводжувальних документів.

Аудит операцій щодо надходження виробничих запасів від постачальників починається з вивчення договорів поставки, перевіряється повнота і своєчасне їх оприбуткування виробничих запасів на склади підприємства. Операції щодо матеріальних цінностей від постачальників умовно можна поділити на дві групи:

- надходження цінностей відповідно до встановлених вимог та з наявністю супровідних документів;
- надходження матеріальних цінностей з порушенням встановлених вимог і відхилення щодо оформлення супровідних документів (невідповідність кількості, якості і номенклатури, псування, крадіжки).

Надходження і оприбуткування матеріальних цінностей та розрахунків за них перевіряється по журналу оперативного обліку надходження вантажів, який ведеться на підприємстві, облікових регістрах, платіжних дорученнях, транспортних накладних, прибуткових документах, виписках банку. З цією метою оплачені платіжні доручення зіставляються з прибутковими документами. Виробничі запаси, які надійшли, приймаються від транспортних організацій відповідальною особою, яка ретельно оглядає вантаж до початку приймання та перевіряє наявність пломб та цілісність упаковки до початку приймання. У разі нестачі чи псування цінностей складається комерційний акт, який потім подається транспортній організації. У разі виявлення, під час приймання матеріалів, розбіжностей щодо кількості і якості асортименту порівняно з даними супровідних документів постачальника, складається відповідний акт. При цьому перевіряється законність списання нанесеного збитку на відповідні бухгалтерські рахунки, відповідальність посадових осіб за нанесені збитки.

Також перевіряється дотримання встановленого порядку видачі доручень на отримання запасів і відпуску матеріалів за дорученнями. В процесі аудиту перевіряється правильність і повнота оприбуткування матеріальних цінностей шляхом зіставлення показників відображених у приймальних актах, з аналогічними показниками рахунків постачальників, які надійшли на підприємство. Разом із тим використовуються зустрічні перевірки первинних документів. Під час аудиту операцій з руху виробничих запасів, що знаходяться в дорозі, встановлюється реальність і обґрунтованість сум, які рахуються за даною статтею, за регістрами синтетичного і аналітичного обліку та балансу. Перевіряється, чи не було випадків втрачених вантажів, за якими своєчасно не були подані претензії транспортним організаціям, або запаси, які надійшли але не оприбутковані.

Під час аудиту надходжень виробничих запасів перевіряється своєчасність і правильність складання первинних документів, а саме, чи:

- первинні облікові документи складаються на паперових носіях і містять такі реквізити (назву документа, дату і місце складання, назву підприємства, зміст та обсяг господарської операції, посади осіб відповідальних за здійснення операції, особистий підпис);

- інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується в регістрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на рахунках;

- під час надходження виробничих запасів на підприємство складаються типові форми первинного обліку запасів, що затверджені законодавчо [55, с. 325].

Після цього, перевіряється порядок витрачання і списання виробничих запасів на виробництво продукції, для цього аудитор використовує методи натурального контролю, вивчає дані про оприбуткування готової продукції, тобто чи немає продукції, яка не оприбуткована, одночасно доцільно здійснити аналіз даних складського обліку після відпуску матеріальних цінностей.

Списання запасів із балансу згідно з П(С)БО 9 «Запаси» від № [63] відбувається у таких випадках:

- відпуск у виробництво;
- реалізація за грошові кошти;
- передача до статутного капіталу іншого підприємства;
- безоплатна передача;
- списання через витрати від стихійного лиха;
- списання нестач у межах норм і понад норм природного убутку.

Під час списання виробничих запасів у виробництво проводиться документальна перевірка, яка дає змогу встановити:

- відповідність норм у документах на списання нормативним актам;
- відповідність кількості фактично списаної сировини витрачання цієї сировини за нормами.

В зв'язку зі списанням товарно-матеріальних цінностей перевіряється наявність актів на списання запасів, накладних, довіреностей, вимог на відпущення матеріалів, відомостей обліку видачі матеріалів, а також перевіряється правильність заповнення документів.

Перевірка правильності формування виробничої собівартості складається з аудиту правильності списання прямих матеріальних витрат та загальновиробничих витрат.

На цьому етапі необхідно ознайомитись не тільки з нормативними документами, що регулюють специфіку обліку виробничих витрат, а також проаналізувати внутрішні стандарти щодо правильності складання калькуляцій та відображення в обліку витрат на виготовлення продукції чи виконання робіт (надання послуг). Необхідно документально перевірити витрати, що включені до прямої виробничої собівартості, а саме: матеріальні витрати. При перевірці необхідно не тільки порівняти отримані аудитором результати за формуванням прямої виробничої собівартості з результатами, отриманими при проведенні аудиту запасів, аудиту розрахунків з працівниками з оплати праці тощо, а також

провести оцінку ефективності використання матеріальних, трудових та інших ресурсів.

Наступним етапом є перевірка методу оцінки запасів під час їх списання. Перевіряючи відпуск запасів стороннім особам, перевіряється підстава відпуску та умови реалізації, при цьому перевіряються дані первинних документів.

Під час аудиту звертається увага на правильність проведення переоцінки запасів. Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» від № [63], запаси відображаються в обліку за найменшою з двох вартостей: первісною, або чистою вартістю реалізації. Уцінювати запаси необхідно тоді, коли вони матеріально чи фізично застаріли, втратили свою первісну вартість. Запаси списуються на витрати тоді, коли підприємство знає, що не зможе їх продати чи якось використати. Уцінювати запаси потрібно до чистої вартості реалізації. Чиста вартість визначається по кожній одиниці запасів шляхом віднімання від очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут. Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їхньої реалізації і вартість повністю втрачених запасів, списується на витрати звітного періоду з відображенням на позабалансовому рахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і витрати від псування цінностей».

Також потрібно перевірити чи не було допущено дооцінки балансової вартості запасів вище їх реальної вартості. Після цього складається звіт руху матеріальних цінностей за їх видами з виведенням залишку виробничих запасів на момент інвентаризації і зіставляються дані залишку звіту руху виробничих запасів з фактичною наявністю запасів.

Наступним кроком аудитора є вивчення показників фінансової звітності щодо відображення інформації про наявність та рух запасів, їх видів. Разом з тим, аудитор проводить тести на відповідність, тобто здійснює опитування посадової особи для визначення тих моментів з обліку запасів, на які аудитор повинен звернути максимальну увагу, а також він виявляє, за якими завданнями доречно провести перевірку шляхом застосування вибірки. Далі аудитор починає проводити перевірку залишків і оборотів по рахунках, використовуючи

процедури по суті, тобто здійснюючи сам процес перевірки, застосовуючи при цьому різні методи і прийоми фактичного та документального контролю. За цим об'єктом (виробничі запаси) при проведенні аудиту обов'язково необхідно враховувати не тільки діюче законодавство, а й галузеві рекомендації щодо обліку собівартості та використання запасів. Перевірку відображення запасів у звітності аудитор розпочинає з порівняння інформації про наявність запасів за кожною статтею Балансу (звіту про фінансовий стан) або Балансу (ф. № 1-м), де відображено залишки за статтями даного об'єкта перевірки, із даними оборотної відомості за синтетичними рахунками (оборотного балансу) і даними Головної книги (в основному, перевірку здійснюють на звітну дату, на початок і кінець року). Аудитор вивчає дані фінансової звітності і визначає для себе завдання, яким необхідно приділити максимум уваги. При розробці процедур, аудитор повинен звертати увагу на найбільш типові помилки які трапляються при проведенні аудиту запасів. Особливу увагу необхідно звернути на наступні операції:

- відповідність залишків виробничих запасів даним попередніх інвентаризацій, результати цих інвентаризацій та правильність розрахунку результатів;

- фактичне використання методу вибуття запасів та його відповідність методу, зазначеному в наказі про облікову політику;

- правильність розрахунку транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ) та їх включення до вартості виробничих запасів, що відображені у звітності, за кожним видом запасів окремо. Також необхідно з'ясувати, чи включені у розрахунок ТЗВ вартість запасів, що списані у результаті псування, втрат тощо, так як їх необхідно списувати на витрати з урахуванням фактичної собівартості;

- правильність застосування та відображення податку на додану вартість (ПДВ) на запаси, які надійшли на підприємство чи реалізовані покупцям. Особливу увагу необхідно звернути на ті ситуації, коли запаси зіпсовані з вини підприємства чи матеріально-відповідальної особи, або виявлена їх нестача;

- наявність випадків відшкодування вартості нестач і втрат запасів з вини матеріально-відповідальної особи та правильність відображення їх в обліку;
- своєчасність оприбуткування запасів у результаті отримання цінних відходів при ліквідації основних засобів тощо [89, с. 147].

При виявленні відхилень, аудитор повинен здійснити записи у робочі документи, при цьому необхідно з'ясувати, в якому періоді виникли ці відхилення або невідповідності, чи є вони суттєвими. За цим до робочого документа обов'язково необхідно додати докази (копії первинних документів, реєстрів тощо, зроблених із застосуванням засобів копіювальної техніки).

Дослідження особливостей і методичних положень аудиту виробничих запасів на ПП «Екощит» дозволило зробити висновок, що єдина методика проведення аудиту виробничих запасів відсутня. ПП «Екощит» не зобов'язане проводити аудиторську перевірку стану обліку та звітності, у т. ч й про виробничі запаси, але на підприємстві здійснюється внутрішній контроль з боку директора, бухгалтера та менеджерів за станом і рухом виробничих запасів.

3.3. Типові помилки в обліку виробничих запасів та узагальнення результатів аудиту

Практика показує, що типовими помилками, що виникають під час здійснення операцій з виробничими запасами можуть бути:

- незадовільна організація складського обліку та умов зберігання цінностей;
- невиконання завдань щодо заготівлі виробничих запасів відповідної якості та кількості;
- придбання непотрібних запасів, наявність на складі зіпсованих виробничих запасів;
- завищення собівартості заготовлених виробничих запасів;

- неправильне визначення первісної вартості придбаних запасів (включення до її складу понаднормових втрат і нестач запасів, відсотків (процентів) за користування позиками, витрат на збут);
- порушення правил приймання вантажів, неправильне визначення та оформлення нестачі;
- неповне оприбуткування запасів, що надійшли;
- необґрунтовані претензії до постачальників;
- нераціональне витрачання виробничих запасів на виробництво, порушення норм та лімітів відпуску;
- порушення порядку проведення інвентаризації;
- нестача, надлишок, присвоєння матеріальних цінностей;
- неправильне визначення розміру компенсації завданих підприємству збитків;
- невідповідність даних звітів матеріально відповідальних осіб даним первинних документів;
- неправильне формування прямих виробничих витрат;
- невідповідність даних аналітичного та синтетичного обліку;
- незадовільне оформлення первинних документів (застосування нетипових чи недоречних форм, відсутність підписів, печаток, не заповнення всіх необхідних реквізитів, несвоєчасність оформлення);
- підробки в документах з обліку виробничих запасів;
- підміна нових виробничих запасів старими;
- неправильний облік надходження та розрахунок списання транспортно-заготівельних витрат;
- відпуск виробничих запасів за заниженими цінами;
- незадовільне ведення бухгалтерського обліку;
- помилки у визначенні сум уцінок, дооцінок запасів та їх відображення в обліку [19, с. 145].

За результатами проведеного аудиторського дослідження стану обліку та звітності про виробничі запаси відповідно до МСА 700 «Формування думки та

складання звіту щодо фінансової звітності», МСА 701 «Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора» та МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора» складається звіт аудитора.

Аудиторський звіт (Audit report) – це звіт, який готується аудитором за результатом перевірки фінансової звітності клієнта. Однак в економічній літературі під назвою аудиторського звіту розуміють два, дуже близькі, але водночас і відмінні аудиторські документи - звіт і висновок. Аудиторський звіт – це ширший за змістом документ, основні положення якого обумовлюються угодою між аудитором і підприємством - замовником аудиту. Аудиторський звіт повинен мати такі обов'язкові дані:

I. Загальна частина (вступ):

- назва документа і назва клієнта;
- місце і дата складання;
- назва аудиторської фірми, її адреса, номер дозволу (ліцензії), коли і на який період видано ліцензію, реєстраційний номер фірми, її банківські реквізити, прізвище, ім'я та по батькові аудиторів, які звітуються (якщо звітує самостійно працюючий аудитор, то в цій частині звіту він вказує також номер і термін дії сертифіката, стаж);
- період, за який проводилася перевірка звітності;
- склад, перелік фінансових звітів та інших документів, які перевірялися;
- посилання на існуючі стандарти, нормативні та інші документи, якими керувався аудитор під час аудиту;

II. Аналітична частина, в якій дається чіткий перелік ділянок діяльності клієнта, перевірених суцільним і вибіркоким методом, описуються результати перевірки стану обліку, внутрішнього контролю на підприємстві, вказуються факти недоліків і порушень, які завдали або можуть завдати шкоди інтересам власників, державі або третім особам. Окремо вказуються ті недоліки та порушення, які не були виправлені за час аудиторської перевірки, а також рекомендації аудитора та аналітичний огляд діяльності підприємства.

III. Підсумкова частина, яка, по суті, містить думку аудитора про перевірену фінансову звітність (Audit opinion) і яку зазвичай називають аудиторським висновком, якщо вона оформлена окремим офіційним документом, тобто засвідченим підписом і печаткою аудитора (аудиторської фірми).

За структурою аудиторський висновок має такі елементи:

- заголовок документа (назва документа, посилання на те, що він складений незалежним аудитором, назва клієнта та користувачів висновку);
- вступ (перелік фінансової звітності, яка перевірена, та період діяльності, охоплений цією звітністю; вказівки про те, що за фінансову звітність несе повну відповідальність керівництво підприємства-клієнта, а аудитор несе відповідальність за свою думку про цю звітність);
- масштаб перевірки, тобто опис масштабу аудиту, змісту проведених робіт, методів і підходів, використаних аудитором під час перевірки відповідно до законодавства та нормативів аудиту; вказівки на те, що аудиторську перевірку сплановано і проведено з достатнім рівнем впевненості, що у фінансовій звітності немає суттєвих помилок;
- думка аудитора про перевірену фінансову звітність;
- дата, підпис, адреса аудиторів.

Аудиторські звіти можуть містити чотири види думки:

1) безумовну (позитивну), коли аудитори отримали всю необхідну інформацію для перевірки фінансової звітності і ця інформація відображає реальний стан речей, а фінансова звітність складена з дотриманням бухгалтерських принципів та облікової політики і не містить в собі суперечностей щодо змісту, а також складена за встановленою формою;

2) умовну (із застереженням), коли в аудитора є непевність через обмеження в його роботі, недостатність інформації чи коли наслідки якихось ситуаційних обставин неможливо точно спрогнозувати або незгода аудитора з певними діями клієнта в галузі облікової політики (недотримання чинного законодавства, неприйняття застосування систем бухгалтерського обліку і

фінансової звітності та ін.). У даному випадку аудиторська думка буде умовно-позитивною, якщо непевність або незгода аудитора є не суттєвою (не фундаментальною);

3) негативну, коли непевність або незгода є фундаментальними;

4) відмова від надання висновку оформляється документом у разі неможливості на підставі отриманої інформації (доказів) сформулювати думку про фінансову звітність підприємства [1, с. 245].

На нашу думку, за результатами перевірки стану обліку виробничих запасів та звітності в ПП «Екощит» аудитор сформував би позитивну думку, а саме, що було отримано достатні докази того, що фінансова звітність в ПП «Екощит» не містить суттєвих помилок, надана інформація дає справжнє і повне уявлення про реальний склад виробничих запасів суб'єкта перевірки. Господарсько-фінансова діяльність здійснюється відповідно до чинного законодавства, система бухгалтерського обліку відповідає законодавчим та нормативним вимогам.

Висновки за розділом 3

Розгляд організації та методики аудиту виробничих запасів дає можливість зробити висновки.

1. Першим етапом проведення аудиторської перевірки виробничих запасів є планування. Метою планування аудиту виробничих запасів є отримання обґрунтованої впевненості у тому, що інформація про виробничі запаси у фінансовій звітності не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства та помилок і відповідає вимогам нормативно-правових актів, застосованої концептуальної основи фінансового звітування. Процес планування аудиту можна умовно поділити на два великі етапи: попереднє планування; розробка загального плану та програми аудиту.

2. План аудиту виробничих запасів – це документ, який за своїм змістом є більше деталізованим, ніж загальна стратегія аудиту. Він розглядає характер, час та обсяг аудиторських процедур щодо виробничих запасів, які мають виконуватися працівниками аудиторської фірми для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів з метою зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня. На підставі плану аудиту виробничих запасів аудитор складає програму перевірки, де встановлює перелік аудиторських процедур. Програма аудиту виробничих запасів, як і інші документи, що формуються в процесі перевірки, є важливим інструментом, який дозволяє забезпечити якісне надання професійних послуг, а також зменшити ризик не виявлення суттєвих помилок.

3. При здійсненні аудиту виробничих запасів аудитор використовує як документальні, так і фактичні (органолептичні) методи перевірки. Єдина методика проведення аудиту виробничих запасів відсутня. ПП «Екощит» не зобов'язане проводити аудиторську перевірку стану обліку та звітності, у т. ч й про виробничі запаси, але на підприємстві здійснюється внутрішній контроль з боку директора, бухгалтера та менеджерів за станом і рухом виробничих запасів.

4. Аудиторський звіт (Audit report) – це звіт, який готується аудитором за результатом перевірки фінансової звітності клієнта. Аудиторський звіт повинен мати такі обов'язкові дані: загальна частина (вступ); аналітична частина; підсумкова частина.

5. Аудиторські звіти можуть містити чотири види думки: безумовну (позитивну), коли аудитори отримали всю необхідну інформацію для перевірки фінансової звітності і ця інформація відображає реальний стан речей; умовну (із застереженням), коли в аудитора є непевність через обмеження в його роботі, недостатність інформації чи коли наслідки якихось ситуаційних обставин неможливо точно спрогнозувати; негативну, коли непевність або незгода є фундаментальними; відмова від надання висновку оформляється

документом у разі неможливості на підставі отриманої інформації (доказів) сформулювати думку про фінансову звітність підприємства.

6. За результатами перевірки стану обліку виробничих запасів та звітності в ПП «Екощит» аудитор сформував би позитивну думку, а саме, що було отримано достатні докази того, що фінансова звітність в ПП «Екощит» не містить суттєвих помилок, надана інформація дає справжнє і повне уявлення про реальний склад виробничих запасів суб'єкта перевірки. Господарсько-фінансова діяльність здійснюється відповідно до чинного законодавства, система бухгалтерського обліку відповідає законодавчим та нормативним вимогам.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження теоретичних аспектів обліку й аудиту виробничих запасів та їх практична апробація на ПП «Екощит» дає змогу зробити наступні висновки.

1. Термін «запаси» ширший за термін «виробничі запаси» та включає частину матеріальних ресурсів підприємства, які представляють собою сукупність предметів праці, знаходяться на підприємстві у вигляді сировини, матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих, палива, тари і тарних матеріалів, будівельних матеріалів, запасних частин та інших матеріалів, що складають матеріальну основу продукції підприємства, надають їй необхідних якостей, приймають участь у виробництві протягом одного виробничого циклу і повністю переносять свою вартість на вартість готової продукції. Класифікація запасів забезпечує виконання основних завдань обліку та контролю (аудиту) запасів, серед яких: раціональне визначення одиниці обліку запасів та формування номенклатури-цінника; організація складського господарства; достовірне визначення первісної вартості запасів; визначення умов переоцінки запасів та методів їх оцінки при вибутті; відображення на рахунках операцій з руху запасів, визначення їх залишків. Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства чи установи за первісною вартістю. При вибутті запаси оцінюються за: ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці, середньозваженою собівартістю, собівартістю перших за часом надходження запасів, ціною продажу, нормативними витратами.

2. Головною метою діяльності ПП «Екощит» є отримання і нарощування доходу шляхом задоволення потреб юридичних і фізичних осіб у товарах та послугах. Предметом діяльності підприємства є здійснення таких видів діяльності: діяльність у сфері інжинірингу, геології та геодезії, надання послуг технічного консультування в цих сферах; монтаж водопровідних мереж, систем опалення та кондиціонування; неспеціалізована оптова торгівля; діяльність у

сфері архітектури. Управління підприємством здійснює засновник через уповноважений ним орган - директора. Відповідно до штатного розкладу, директору підприємства підпорядковуються системний адміністратор, менеджери та бухгалтер. Функції ведення обліку покладено на бухгалтера, який відповідно до посадової інструкції належить до професійної групи «Керівники». Бухгалтером ПП «Екощит» складено Наказ про облікову політику підприємства, відповідно до якого при відображенні в бухгалтерському обліку господарських операцій і подій застосовуються норми Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

3. Проведені розрахунки свідчать, що фінансовий стан ПП «Екощит» є нестійким. Підприємство з 2018 р. працює рентабельно та впродовж 2016-2018 років та нарощує обсяги діяльності, однак керівництву підприємства необхідно шукати шляхи збільшення фінансових ресурсів у обороті та контролювати темпи росту дебіторської і кредиторської заборгованості, для чого планувати напрями надходження і видатку грошових коштів. Також необхідно забезпечити наявність власного оборотного капіталу та передбачити напрями його можливого використання, оновити основні засоби або здійснити їх поліпшення (модернізацію).

4. При купівлі-продажу виробничих запасів між продавцем та покупцем укладається договір. Виробничі запаси відпускаються покупцям тільки за довіреністю одержувачів. Надходження на склад запасів оформлюється: накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, прибутковим ордером, актом про приймання матеріалів, товарно-транспортною накладною або накладною, комерційним актом, податковою накладною. При відвантаженні виробничих запасів також в електронному вигляді складається податкова накладна. Для внутрішнього переміщення запасів, їх відпуску виробничим підрозділам та іншим структурним підрозділам використовується накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, лімітно-забірні картки. Звіт про рух виробничих запасів складі є зведеним документом,

який складають матеріально-відповідальні особи за звітний період. Звіт складається з двох розділів: надходження; вибуття.

5. В ПП «Екощит» рух виробничих запасів підтверджується накладними та актами списання, що складаються з допомогою програми «1С: Підприємство. Управління торговельним підприємством для України. Редакція 1.2». При цьому на підставі видаткової накладної або накладної постачальника у програмі формується накладна. При відпуску виробничих запасів для внутрішніх потреб або з метою надання послуг складається акт списання, що містить найменування виробничих запасів, їх кількість, ціну та вартість, затверджується акт директором, а підписується бухгалтером. Накладна заповнюється менеджером при відпуску матеріальних цінностей покупцям у трьох примірниках. При продажу виробничих запасів на сторону ще складається електронна податкова накладна, яка реєструється в Єдиному реєстрі податкових накладних. При отриманні виробничих запасів на складі постачальника менеджером ПП «Екощит» пред'являється довіреність та паспорт.

6. Для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству виробничих запасів призначено рахунок 20 «Виробничі запаси». В ПП «Екощит» відкриті такі субрахунки з обліку виробничих запасів: 201 «Сировина й матеріали», 203 «Паливо», 205 «Будівельні матеріали», 207 «Запасні частини», 209 «Інші матеріали». Придбання виробничих запасів здійснюється підзвітними особами за готівку, або у постачальників за безготівковий розрахунок. У складі залишків запасів найбільшу вартість мають паливо та матеріали. Виробничі запаси за первісною вартістю відображаються у ф. № 1-м «Баланс» у рядку 1100 «Запаси», при використанні їх вартість включається до інших операційних витрат у ф. №. 2-м «Звіт про фінансові результати» до рядка у рядку 2180 «Інші операційні витрати».

7. В ПП «Екощит» для автоматизації облікових робіт застосовується програма «1С: Підприємство. Управління торговельним підприємством для України. Редакція 1.2», всі ділянки облікової роботи автоматизовані.

8. Першим етапом проведення аудиторської перевірки виробничих запасів є планування. Метою планування аудиту виробничих запасів є отримання обґрунтованої впевненості у тому, що інформація про виробничі запаси у фінансовій звітності не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства та помилок і відповідає вимогам нормативно-правових актів, застосованої концептуальної основи фінансового звітування. Процес планування аудиту можна умовно поділити на два великі етапи: попереднє планування; розробка загального плану та програми аудиту. План аудиту виробничих запасів – це документ, який за своїм змістом є більше деталізованим, ніж загальна стратегія аудиту. Він розглядає характер, час та обсяг аудиторських процедур щодо виробничих запасів, які мають виконуватися працівниками аудиторської фірми для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів з метою зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня. На підставі плану аудиту виробничих запасів аудитор складає програму перевірки, де встановлює перелік аудиторських процедур. Програма аудиту виробничих запасів, як і інші документи, що формуються в процесі перевірки, є важливим інструментом, який дозволяє забезпечити якісне надання професійних послуг, а також зменшити ризик не виявлення суттєвих помилок.

9. При здійсненні аудиту виробничих запасів аудитор використовує як документальні, так і фактичні (органолептичні) методи перевірки. Єдина методика проведення аудиту виробничих запасів відсутня. ПП «Екощит» не зобов'язане проводити аудиторську перевірку стану обліку та звітності, у т. ч й про виробничі запаси, але на підприємстві здійснюється внутрішній контроль з боку директора, бухгалтера та менеджерів за станом і рухом виробничих запасів.

10. Аудиторський звіт (Audit report) – це звіт, який готується аудитором за результатом перевірки фінансової звітності клієнта. Аудиторський звіт повинен мати такі обов'язкові дані: загальна частина (вступ); аналітична частина; підсумкова частина. Аудиторські звіти можуть містити чотири види

думки: безумовну (позитивну), коли аудитори отримали всю необхідну інформацію для перевірки фінансової звітності і ця інформація відображає реальний стан речей; умовну (із застереженням), коли в аудитора є непевність через обмеження в його роботі, недостатність інформації чи коли наслідки якихось ситуаційних обставин неможливо точно спрогнозувати; негативну, коли непевність або незгода є фундаментальними; відмова від надання висновку оформляється документом у разі неможливості на підставі отриманої інформації (доказів) сформулювати думку про фінансову звітність підприємства.

11. За результатами перевірки стану обліку виробничих запасів та звітності в ПП «Екощит» аудитор сформував би позитивну думку, а саме, що було отримано достатні докази того, що фінансова звітність в ПП «Екощит» не містить суттєвих помилок, надана інформація дає справжнє і повне уявлення про реальний склад виробничих запасів суб'єкта перевірки. Господарсько-фінансова діяльність здійснюється відповідно до чинного законодавства, система бухгалтерського обліку відповідає законодавчим та нормативним вимогам.